

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ**

**ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ**

**«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ДГТУ)**

Факультет «Инновационный бизнес и менеджмент»

Кафедра «Экономика и менеджмент»

Краткий конспект некоторых вопросов курса

«**Управленческий учет и анализ**»

Составитель к.э.н., доц. Орехова Л.Л.

Ростов-на-Дону

2017

**Лекция 1 Теоретические основы управленческого учета.**

1. Предмет управленческого учета, его объекты.

2. Сущность управленческого учета.

3. Методы и функции управленческого учета.

4. Системы управленческого учета.

5. Принципы управленческого учета.

6. Цели и задачи управленческого учета.

7. Современные тенденции управленческого учета.

8. Собственно управленческий учет.

1. Предмет управленческого учета, его объекты

Предмет управленческого учета – процесс воздействия на объект или процесс управления с задачей организации и координирования деятельности людей для достижения максимальной эффективности производства, Управление реализует воздействие на предмет управления с помощью планирования, организации, координирования, стимулирования, контроля.

Теория науки об управлении дает следующее определение предмету управленческого учета, Это совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством,

Объекты управленческого учета служат для раскрытия содержания предмета учета, их можно разбить на две основные группы:

1) производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;

2) Хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.

Производственные ресурсы включают в свой состав:

1) основные фонды;

2) нематериальные активы, объекты долгосрочного вложения, их состояние и использование;

3) материальные ресурсы, предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда;

4) трудовые ресурсы, массу живого труда, которой располагает предприятие в данный момент, использование трудовых ресурсов в процессе целесообразной деятельности и результат труда.

Вторая основная группа объектов управленческого учета включает:

1. снабженческо-заготовительную деятельность;
2. производственную деятельность, процессы, обусловленные технологией производства продукции, включающие основные и вспомогательные операции;
3. операции по совершенствованию выпускаемых и разработке новых продуктов;
4. финансово-сбытовую деятельность, маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции; непосредственно сбытовые операции, включая упаковку, транспортировку и другие виды работ; операции, содействующие росту объема продаж (начиная с рекламы продукта и заканчивая установлением прямых связей с потребителями, контролем качества выпускаемой продукции);
5. организационную деятельность:

а) создание организационной структуры предприятия, вычленение из системы предприятия функциональных отделов, участков;

б) организацию информационной системы на предприятии с прямой и обратной связью, отвечающей требованиям внутренних коммуникаций между структурными подразделениями, разными уровнями управления, соответствующей функциям планирования, контроля, оценки выполнения плана, стимулирования; операции координирования действий внутренних исполнителей, направленных на выполнение основной цели предприятия.

2. Сущность управленческого учета

Система управленческого учета - это система сбора, анализа и представления финансовых и производственных данных, на основании которых руководитель организации, предприятия принимает оперативные и стратегические управленческие решения в условиях ограниченности ресурсов.

Главная цель управленческого учета - это представление полного комплекса фактических, плановых и прогнозных данных о характеристиках функционирования организации как экономической и производственной единицы, включая представление данных по организации в целом, а также в разрезе структурных и производственных подразделений, центров затрат и прибылей.

В отличие от налогового и бухгалтерского учета в системе управленческого учета генерируются данные как в денежном, так и в натуральном выражении, а также аналитическая информация.

Система информации в бухгалтерском и налоговом учете ориентируется исключительно на внешних пользователи. А пользователями результатов построения системы управленческого учета и анализа считаются сами организации и предприятия в лице стратегического менеджмента, а также руководство подразделений.

В соответствии с мировой практикой можно раскрыть несколько основных компонентов системы управленческого учета и анализа на предприятиях:

1. учет и управление затратами;

2) анализ и управление движением материальных и денежных ресурсов;

1. разработка оценочных и сравнительных индикаторов деятельности;
2. управление процессом максимизации рыночной стоимости компании;
3. планирование оперативной производственной, финансовой и инвестиционной деятельности предприятий (бюджетирование);
4. прогнозирование внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на деятельность предприятия.

Управленческий учет не требует государственного регулирования, его содержание, методы, организация зависят от пожеланий внутрифирменного линейного и высшего управленческого персонала.

При таком подходе управленческий учет охватывает систему организации управления бизнесом в целом, включая систему оценки деятельности подразделений и функциональных блоков, стратегическое управление и управление человеческими ресурсами, т.е. в большей степени управленческие технологии.

Управленческий учет базируется на методиках, тесно связанных с функциональными процессами на предприятии. На практике на предприятию, обычно используются отдельные элементы управленческого учета. Важно, чтобы эти элементы были объединены в единую структуру, ориентированную на достижение определенного результата. При этом стандартные формы финансового учета являются частью системы управленческого учета.

3. Методы и функции управленческого учета

Методы управленческого учета:

1. элементы метода финансового учета (счета, двойная запись, инвентаризация, оценка, баланс, отчетность);
2. приемы и методы экономического анализа (метод сравнения абсолютной и относительной величины, индексный метод, метод корреляции, ЭММ, программирование).

Все эти методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием, т.е. метод управленческого учета - это системный оперативный анализ.

Функции управленческого учета:

1. Планирование - это процесс описания вариантов действий, которые могут быть осуществлены в ближайшем будущем. Он включает:

1. постановку цели;
2. формулировку задач;
3. изыскание путей решения задач для достижения поставленной цели;
4. выбор вариантов альтернативных действий.

На этой стадии руководитель должен иметь информацию о смете и предполагаемых источниках ее исполнения, Хорошо составленные планы бывают настолько гибкими, что при определенных производственных ситуациях позволяют руководителю их изменять.

2. Контроль и анализ.

Контроль - это проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджера. Она включает:

1. измерение состояния объекта;
2. сопоставление фактических результатов с плановыми;
3. пересмотр планов, если становится ясно, что они не могут быть выполнены;
4. выявление и регулирование отклонений от запланированного.

На этой стадии управления руководитель имеет информацию в виде отчетов исполнителей, в которых даются результаты количественных измерений фактического состояния объекта.

3. Организационная работа. Она заключается в:

1. создании организационной структуры предприятия, предназначенной для практической реализации поставленных целей (отделов, бюро, группы подразделений и др.);
2. распределении обязанностей между исполнителями;
3. координации действий исполнителей на основе внутренних информационных связей, объединяющих разные уровни управления;
4. установлении каналов связи с использованием линейных и нелинейных отношений.

4. Стимулирование - это средство мотивации участников производственного процесса, побуждающее уяснить цели и задачи предприятия и принимать решения, соответствующие этим целям. В этом качестве выступают сметы и исполнительные отчеты об их выполнении.

5. Внутренняя информационная связь - это обмен информацией и отчетностью, позволяющий организовывать действия различных структурных подразделений для достижения конечной цели; конкретизирующий задачи каждого подразделения на предстоящий бюджетный период; определяющий условия, в которых будет действовать каждый руководитель подразделения, и требования к нему смежных производственных подразделений.

4. Системы управленческого учета

Фактические объемы производства и производственные мощности организации определяют, каким должен быть масштаб применения системы управленческого учета.

Система управленческого учета характеризуется поставленными перед ней задачами, критериями и средствами выполнения этих задач, составом элементов и их взаимодействием, объемом информации.

Классификация управленческого учета:

1. широта охвата информации:

а) полная система;

б) система с целевым набором проблем. По широте охвата информацией видов деятельности, организационной структуры предприятия, продукции различают полные системы, состоящие из совокупности систематического и проблемного учета, и системы с целевым набором их составных частей;

1. степень взаимосвязи финансового и управленческого учета:

а) интегрированная (монистическая (интегрированная система, объединяющая систематический и проблемный учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета));

б) автономная (обособленное создание систематического и проблемного учета);

3) оперативность затрат.

Оперативность затрат один из критериев действенности системы, ориентированной на увеличение эффективности. По оперативности затрат системы управленческого учета разделяются на системы учета:

а) фактических затрат (прошлых, исторических) (формирование информации для расчета себестоимости и прибыли определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования);

б) стандартных (разработка стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов основных фондов, на затраты труда, накладных расходов, составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет);

1. полнота включения в себестоимость затрат:

а) частичных (подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые имеют прямой характер и прямо включаются в себестоимость, отдельных видов продукции);

б) полных (традиционный учет затрат на производство и калькулирования себестоимости).

Система управленческого учета подчинена целям управления и действенна при соблюдении таких принципов, как:

1. непрерывность деятельности предприятия;
2. использование единых показателей и единиц их измерения;
3. обязательность оценки результатов деятельности;

4) преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации;

1. бюджетный (сметный) метод контроля за затратами;
2. полнота и аналитичность информации.

5. Принципы управленческого учета

К принципам управленческого учета относятся:

1) непрерывность деятельности предприятия. Выражается отсутствием намерений самоликвидироваться или сокращать масштабы производства;

2) использование единых планово-учетных единиц измерения. Разработка системы учета, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского учета затрат;

3) оценка резервов деятельности структурных подразделений предприятия. Определение перспектив и тенденций каждого структурного подразделения, формирования прибыли предприятия, начиная от производства и заканчивая реализацией продукции (работ, услуг);

1. преемственность и многократность использования первичной и промежуточной информации в целях управления. Разовая фиксация данных в первичных документах или производственных расчетах, многократное ее использование при всех видах управления без повторной фиксации, регистрации или расчетов;

5) система коммуникаций внутри предприятия. Формирование показателей внутренней отчетности на всех уровнях производственной структуры по нарастающей и использование ее в целях управления. На нулевом уровне возникает первичная учетная информация в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных цехов. На первом уровне создается сводная документация от дела снабжения, складского хозяйства, промышленных подразделений, внешней кооперации, сбытового и финансового отделов, бухгалтерии. На последующих уровнях производится объединение и формирование отчетной сводной документации функциональных отделах управления предприятия (главного конструктора, главного технолога, главного механика, отдела кадров, планово-производственного отдела др.). На самом верхнем уровне происходит обобщение сводной информации, поступающей из структурных подразделений, и ее преобразование в результирующую отчетную информацию (планово-экономический отдел, планово-диспетчерский отдел и бухгалтерия);

1. бюджетный (сметный) Метод управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью. Охват сметами ,(бюджетами) производства, реализации, распределения и финансирования. Данный принцип используется для планирования, контроля и регулирования деятельности предприятия;

7) полнота и аналитичность информации. Показатели, содержащиеся в отчетах, должны быть емкими и понятными;

1. периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой предприятия. Информация составляется и представляется из подразделения в подразделение в строго установленные сроки согласно графику документооборота.

6. Цели и задачи управленческого учета

Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организации.

Успешная реализация задач управления организацией в системе рыночных отношений требует от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только высокой компетентности и опыта в конкретных сферах производственной деятельности, но и умения экономически правильно, адекватно оценить и в реальном режиме времени реагировать как на динамические внешние условия развития экономических процессов, так и на смену режима функционирования организации, связанную с изменениями номенклатуры и объема производства продукции, структурными перестройками и т.д.

Управленческий учет использует данные производственного учета, но в зависимости от целей управления они группируются по разным основаниям, что придает им более широкое смысловое содержание. Это производится. С целью прогнозирования будущих издержек и обеспечения этой информацией менеджеров всех уровней управления организацией для принятия правильных решений по обеспечению будущих результатов ее деятельности.

Очень важной и принципиально отличной от финансового учета задачей управленческого учета является организация учета по центрам затрат и центрам ответственности. Это проводится с целою контроля за затратами по местам их возникновения, для оценки усилий, приложенных к получению прибыли как основного условия деятельности организации. При этом. поскольку производственное предприятие - это динамично Функционирующая система, т.е. со временем приоритеты по направлениям деятельности могут изменяться, то и организация учета по центрам ответственности должна быть ориентирована на отражение этого фактора развития и управления предприятием.

Управленческий учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета, анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия решений по ее управлению.

Каждое в отдельности управленческое решение является уникальных, но процесс их формирования и реализации подчиняется внутренней логике, которая носит определение «цикл принятия решений», Его основными этапами являются:

1) определение целей и задач;

1. поиск альтернативных вариантов действий;
2. выбор оптимального варианта действий из альтернативных;

4) осуществление (реализация) оптимального варианта;

1. сравнение полученных результатов и плановых показателей;
2. комплексная оценка эффективности принимаемых решений.

7. Современные тенденции управленческого учета

В современных условиях управление рассматривается как система, представляющая собой совокупность взаимосвязанных и взаимообусловленных процессов, оказывающих целенаправленное воздействие на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, которое выступает в качестве объекта управления.

Управленческая деятельность администрации и персонала любого предприятия направлена прежде всего на принятие обоснованных управленческих решений.

Управленческий учет в отличие от финансового учета, - это часть управленческих информационных систем. В США и Великобритании управленческие информационные системы получили широкое распространение. Их цель состоит в том, чтобы обеспечить все уровни управления необходимой для принятия решений информацией.

Наиболее Сложной функцией управленческого учета является функция регулирования (принятия управленческого решения), которая связана с решением таких вопросов, как определение основных целей предприятия, формирование ассортимента вырабатываемой продукции, ценовой политики, капиталовложений. Также необходимо решить, как реагировать на отклонения от составленного плана производства.

К таким отклонениям относятся недостаток рабочей силы материалов, кратковременное падение спроса, избыточные расходы на программу капиталовложений. Однако основной задачей управленческого учета остается контроль исполнения сметы (бюджета) внутри предприятия.

Объединенные бухгалтерские информационные системы обеспечивают информацией и финансовый, и управленческий учет. Вместе с тем управленческая отчетность часто использует формы финансовой отчетности и дополнительно включает анализ функционирования предприятия. Управленческий и финансовый виды учета в некоторых областях как бы перекрещиваются, в результате чего образовалась особая отрасль бухгалтерского учета - производственный учет. Одной из основных задач этого учета является аккумуляция затрат по производственным участкам. Данные о затратах служат основанием для оценки запасов (имущества), которая является важнейшим элементом финансовой отчетности.

Управленческий учет - новое явление, возникшее после Второй мировой войны. Он представляет собой систему, основанную только на производственном учете, сущность которой заключалась в определении затрат для целей калькулирования себестоимости продукции и управления расходами на рабочую силу и материалы, а также управления накладными расходами.

В настоящее время управленческий учет включает:

1. производственный учет;
2. собственно управленческий учет;
3. современный управленческий учет;
4. прогрессивный управленческий учет.

8. Собственно управленческий учет

Раньше управленческий учет представляли как систему, обеспечивающую процессы регулирования, планирования и контроля. Для того чтобы преодолеть это представление, необходим о разграничить эти понятия. Отношение 'управленческого учета к регулированию зависит от того, идет ли речь о кратко срочном или долгосрочном регулировании.

В первом случае необходимо уделить внимание двум основным моментам:

1) анализу системы «затраты - объем производства - прибыль» (CVP);

2) анализу расходов будущих периодов.

И калькуляция расходов будущих периодов, и анализ системы CVP находятся в жесткой зависимости от концепции валовой прибыли (принцип превышения продажной цены над себестоимостью продукта). СVР анализ основывается на принципе безубыточности, т.е. покрывать расходы можно только тогда, когда совокупный доход, уменьшенный на величину совокупных переменных издержек, равен уровню постоянных издержек. Любой уровень производства сверх точки безубыточности будет рентабельным.

При калькуляции расходов будущих периодов решение о признании любой валовой прибыли связано с постоянными издержками и принимается только на короткий срок. Даже если получение доходов невозможно, выручка должна покрывать постоянные издержки. Долгосрочное регулирование в управленческом учете рассматривается как экономический анализ эффективности намечаемых капиталовложений.

Методики регулирования (принятия управленческих решений), не относящиеся ни к долгосрочным, ни к краткосрочным, имеют тенденцию к сосредоточению внимания на анализе расходов и доходов будущих периодов. Во всех случаях существенных при определении инвестиций являются только те денежные потоки, которые при исследовании должны подвергаться дисконтированию.

Функции планирования и контроля сконцентрированы на бюджете (финансовой смете).

Бюджет транслирует долгосрочные планы предприятия на краткосрочные и среднесрочные, требует системной отчетности о результатах хозяйственной деятельности. Эта отчетность разрабатывается для того, чтобы ориентироваться в выполнении долгосрочных программ. Бюджет предприятия представляет собой своего рода эталон (базу) и служит средством эффективного, финансового контроля в течение предусмотренного периода. Идеальной является ситуация, когда бюджет, определенный в начале отчетного периода, будет отражаться в финансовых отчетах, составленных на конец отчетного периода. Создание ежегодного бюджета представляет собой процесс управления от руководства до работников операционного уровня и является жизненно важным для поддержания эффективного финансового управления. Функция контроля реализуется с помощью системы «стандарт-кост» и системы анализа отклонений.

**Лекция 2. Классификация затрат на производство продукции (работ, услуг).**

1. Классификация затрат на производство.

2. Затраты для процесса контроля и регулирования. Значение отчета об исполнении сметы центров ответственности.

3. Классификации затрат для расчета себестоимости, оценки запасов, незавершенного производства и прибыли.

4. Классификации затрат для планирования, прогнозирования принятия решений.

1. Классификация затрат на производство

В управленческом учете используются несколько разных классификаций затрат, которыми мажет воспользоваться предприятие:

1) прямые и косвенные затраты в зависимости от технологических процессов и по способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции;

1. постоянные и переменные затраты в зависимости от объемов производства. Дополнительными классификациями затрат являются системы, направленные на более полные определение себестоимости и получения прибыли:
2. производственные и непроизводственные;
3. входящие и истекшие;
4. альтернативные и дифференциальные;
5. возвратные и невозвратные;
6. инкрементные и вмененные;
7. планируемые и непланируемые.

Основой для каждой из классификаций служит информация об оценке использования производственных ресурсов, затратах для принятия управленческих решений и сведения затратах для контроля и регулирования.

Прямыми затратами при знаются те, которые можно непосредственна отнести на единицу продукции (робот, услуг). Все остальные затраты, относимые к прямым, определяются конкретными особенностями производства. Эта могут быть командировочные расходы, транспортные расходы, стаи масть услуг, оказываемых сторонними организациями, резерв на гарантийный ремонт и т.п.

Косвенные расходы не могут быть непосредственно отнесены на отдельные виды продукции (работ, услуг), так как они связаны одновременно с несколькими видами продукции: с обслуживанием производства, управлением предприятием и организацией продаж. Внутри одного подразделения могут возникать как прямые, так и косвенные расходы. Косвенные расходы распределяются между отдельными видами продукции (работ, услуг) косвенным путем, согласно выбранной предприятием базе распределения.

Близкой к рассмотренной классификации является классификация затрат на основные и накладные, в основе деления которых лежит такой критерий, как экономическая роль в процессе производства. Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Если основные затраты связаны непосредственно с производством, т.е. являются прямыми, то накладные расходы связаны с обслуживанием производства, управлением предприятием, т.е. соответствуют понятию косвенных расходов.

В себестоимость продукции (работ, услуг) должны включаться только производственные затраты. Поэтому используется дополнительное деление затрат на производственные и непроизводственные.

Непроизводственные затраты - административно- хозяйственные (управленческие) расходы и расходы на продажу.

2. Затраты для процесса контроля и регулирования. Значение отчета об исполнении сметы центров ответственности

Затраты на производство - расход производственных ресурсов, предприятия по выпуску продукции.

Управление затратами - комплексный процесс, охватывающий операции нормирования и планирования, учета и анализа производственных расходов, контроль за процессом их формирования.

Существуют следующие виды затрат для осуществления процесса контроля и регулирования:

1. регулируемые затраты;
2. нерегулируемые затраты;
3. эффективные затраты;
4. неэффективные затраты;
5. контролируемые затраты;
6. неконтролируемые затраты.

Регулируемые затраты - это затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которые, зависит от степени их регулирования со стороны менеджера.

Затраты, на которые не влияет менеджер центра ответственности, называют нерегулируемыми со стороны этого менеджера. Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Такое решение позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия .

Эффективные затраты - это затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

Неэффективные затраты - это расходы непроизводственного характера, в результате которых не будут получены ДОХОДЫ, так как не будет произведен продукт.

Неэффективные расходы - это потери на производстве. Деление затрат на расходы в пределах норм, (меты) и отклонений от норм применяют в текущем учете хода производства.

К контролируемым относят Затраты, которые подаются контролю со стороны субъектов, т.е. лиц, работающих на предприятии. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами.

Неконтролируемые затраты - это расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления. Основная цель классификации обеспечить информацией систему контроля и регулирования затрат на производство.

Центры ответственности - подразделения, ПО которым имеется возможность учесть выполнение менеджерами установленных им администрацией обязанностей.

Ц.ель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности, с тем чтобы отклонения от заданного этому центру ответcтвeннocти можно было отнести на конкретное лицо. Система, которая строится на составлении отчетов об исполнении смет, где сравниваются фактические и сметные данные, называется учетом по центру ответственности.

3. Классификации затрат для расчета себестоимости, оценки запасов, незавершенного производства и прибыли

По экономическому содержанию затраты разделяются:

1. по элементам затрат;
2. по статьям калькуляции.

Для определения объемов используемых предприятием материальных, трудовых, финансовых ресурсов на всю производственно-хозяйственную деятельность независимо от их назначения и использования пользуются классификацией по экономическим элементам. Производственные затраты, образующие себестоимость продукции, состоят из следующих элементов:

1. материальных затрат;
2. затрат на оплату труда;
3. отчислений на социальные нужды;
4. амортизации основных средств и др.

По статьям калькуляции группируют затраты для формирования себестоимости отдельных, видов продукции. Перечень статей устанавливается для отдельных отраслей промышленности исходя из особенностей технологии и организации производства.

Примерные статьи калькуляции, отражающие затраты на производство продукции:

1. сырье и материалы;
2. возвратные отходы (вычитаются);
3. покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних предприятий;
4. топливо и энергия на технологические нужды;
5. основная заработная плата рабочих; дополнительная заработная плата;
6. отчисления на социальные, нужды;
7. расходы на подготовку и освоение производства;
8. расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
9. цеховые расходы;
10. общезаводские;
11. потери от брака и др.

По степени однородности затраты бывают одноэлементными (не могут быть разложены на слагаемые) и комплексными (состоят из нескольких экономических элементов).

Для расчета себестоимости единицы продукции по способу включения в себестоимость единицы продукции затраты, делят на прямые и косвенные.

Прямые - прямые материальные, прямые трудовые, т.е. те, которые прямо относятся на готовый продукт.

Косвенные (общепроизводственные) затраты нельзя отнести на готовый продукт прямо, они, распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной на предприятии методике.

Они не зависят от объема производства.

По связи затрат с технологическим процессом затраты бывают основными и накладными.

Основные затраты - затраты всех видов ресурсов, которые связаны с выпуском продукции. Это важнейшая часть затрат.

Накладные расходы делятся на группы:

1) накладные общепроизводственные;

2) накладные общехозяйственные.

По сфере возникновения все затраты делят на производственные и внепроизводственные. Первая группа отражает расходы, связанные с производством продукции, а вторая - затраты, формируемые в процессе реализации

4. Классификации затрат для планирования, прогнозирования принятия решений

Одной из функций управления затратами является планирование расходов. Относительно степени охвата планом затраты принято делить на планируемые и непланируемые.

Планируемые расходы составляют основу плановой, нормативной и других калькуляций, составляемых заранее.

Не планируются недостача и порча сырья, материалов и других продуктов при хранении, потери от простоев и другие расходы, вызванные недостатками в технологии, организации, управлении производством. Непланируемые затраты отражаются только в фактической калькуляции.

По отношению к объему производства затраты делятся на переменные и постоянные.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции, т.е. зависят от деловой активности организации. Они характеризуют стоимость собственно продукта. Переменные затраты на единицу постоянны. Переменные совокупные затраты имеют линейную зависимость от объема производства. Переменные затраты могут носить производственный и непроизводственный характер. Переменные производственные затраты прямые материальные, трудовые, вспомогательные материалы, полуфабрикаты. Переменные непроизводственные затраты'- это расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки потребителю, транспортные расходы, комиссионные вознаграждения посреднику, зависящие от объема производства.

Затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности, являются постоянными расходами. Постоянные совокупные расходы не изменяются под влиянием изменения объема производства. Постоянные расходы на единицу - наоборот.

В реальной жизни редко можно встретить издержки, которые являются исключительно постоянными или переменными. Следовательно затраты часто являются условно-переменными.

При выработке определенных решений целесообразно выделять затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках. Это означает, что при принятии определенного управленческого решения целесообразно принимать во внимание не все затраты, а только те, которые имеют отношение к данной хозяйственной ситуации. При принятии управленческих решений из рассмотрения необходимо исключать безвозвратные затраты, потребность в которых уже отпала, и те, которые не могут быть изменены в будущем. Необходимо учитывать при принятии решений вмененные затраты. Руководитель в процессе разработки решения может приписать какие-либо затраты, которые могут в будущем и не состояться. Это упущенная выгода, возможность, которая потеряна в результате выбора альтернативного управленческого решения. При разработке решений по дополнительному выпуску продукции руководитель должен принимать во внимание приростные и предельные затраты.

**Лекция 3. Калькулирование себестоимости продукции.**

1. Виды себестоимости продукции.

2. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

3. Аналитический учет затрат и калькулирование себестоимости продукции.

4. Анализ безубыточности.

1. Виды себестоимости продукции

Необходимо различать:

1. общую себестоимость всей произведенной продукции — общую сумму затрат, приходящихся на изготовление продукции определенного объема и состава;
2. индивидуальную себестоимость (затраты на производство только одного изделия) и среднюю себестоимость, определяемую делением общей суммы затрат на количество произведенной продукции.

В зависимости от объема включаемых в себестоимость затрат различают себестоимость:

1) операционную;

2) цеховую;

3) производственную;

4) полную.

Операционная (технологическая, агрегатная) себестоимость отражает затраты на выполнение данной технологической операции.

Цеховая себестоимость включает затраты на производство продукции в пределах цеха (в частности, прямые материальные затраты на производство продукции, амортизацию цехового оборудования, заработную плату основных производственных рабочих цеха, социальные отчисления, расходы по содержанию и эксплуатации цехового оборудования, общецеховые расходы). Цеховая себестоимость является исходной базой для определения промежуточных внутризаводских планово-расчетных цен при организации внутризаводского хозяйственного расчета.'

Производственная себестоимость (себестоимость готовой продукции) охватывает затраты предприятия на производство продукции. Помимо цеховой себестоимости, в нее входят общезаводские расходы (административно-управленческие и общехозяйственные затраты) и затраты вспомогательного производства.

Полная себестоимость (себестоимость реализованной продукции) включает все затраты, связанные с производством и реализацией продукции . Она отличается от производственной себестоимости на величину внепроизводственных расходов (коммерческие затраты - затраты на упаковку, хранение, погрузку, транспортировку и рекламу) и исчисляется только по товарной продукции. Следует иметь в виду, что эти расходы зависят от объема отгруженной продукции и являются переменными. Кроме того, различают плановую и фактическую себестоимость.

Плановая себестоимость определяется в начале планируемого года исходя из плановых норм расходов и иных плановых показателей на этот период.

Фактическая себестоимость определяется в конце отчетного периода на основании данных бухгалтерского учета о фактических затратах на производство. Плановая себестоимость и фактическая себестоимость определяются по одной методике и по одним и тем же калькуляционным статьям, что необходимо для сравнения и анализа показателей себестоимости. Сравнение плановой и фактической себестоимости позволяет объективно оценить степень рентабельности предприятия и рациональность использования как материальных, так и интеллектуальных ресурсов.

2. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Различают попроцессный, попередельный, позаказный, поиздельный и обезличенный (котловый) методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Попроцессный метод учета используется в отраслях добывающей, энергетической промышленности и др.

При добыче угля объектом калькулирования является уголь, а калькуляционной единицей — 1 т добытого угля. В типовой номенклатуре статей калькуляции в угольной промышленности, как и в других добывающих отраслях, отсутствуют затраты на сырье и основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты. Здесь значительно укрупнена статья «вспомогательные материалы на технологические нужды».

Попередельный метод учета затрат применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах.

Для попередельного метода характерен полуфабрикатный вариант учета затрат, который ведется по отдельным технологическим переделам.

Необходимость исчисления себестоимости по переделам обусловлена тем, что полуфабрикаты собственного производства может быть израсходован для изготовления изделий разного сорта и вида, может быть использован в течение нескольких отчетных периодов, может быть реализован на сторону и для контроля хозрасчетной деятельности цехов.

Позаказный метод учета применяется преимущественно в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Объектом учета затрат и калькулирования себестоимости является производственный заказ на изготовление неповторяющихся единичных или небольших партий изделий, на выполнение ремонтных, экспериментальных и других индивидуальных работ.

Наиболее широко этот метод применяется в машиностроении, в инструментальной, станкостроительной, электротехнической, приборостроительной, авиационной, судостроительной промышленности и других отраслях.

В бухгалтерии в группе учета производства и калькуляции на каждый заказ открывается калькуляционная карта. Записи в эти карты по статьям расходов вносятся ежемесячно на основании ведомостей распределения затрат.

Разновидностью позаказного метода является поиздельный метод. Он применяется в массовом и серийном производстве. Себестоимость единицы продукции определяется как средняя величина затрат на ее изготовление в течение отчетного периода.

На отдельных предприятиях в целях уменьшения трудоемкости учетных работ применяется (неоправданно) обезличенный (котловый) учет затрат, при котором не обеспечивается достоверное исчисление себестоимости отдельных видов изделий. Учет затрат ведется по предприятию, цеху, группам продукции.

3. Аналитический учет затрат и калькулирование себестоимости продукции

В аналитическом учете организаций нет никаких препятствий для внедрения уже в настоящее время всех оправдавших себя приемов управленческого учета в части учета затрат, выпуска продукции и калькулирования себестоимости. Как известно, аналитический учет затрат организуется в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). Но ведь даже в пределах одной отрасли каждое предприятие имеет существенные особенности в технологии и организации производства, и это не может не учитываться в управленческом учете при постановке аналитического учета затрат.

В современных условиях представляется нецелесообразным сохранять централизованную систему учета затрат на производство.

В одних организациях оправдывает себя выделение таких комплексных статей затрат, как «содержание основных средств» или «работы и услуги».

Однако для других организаций такое укрупнение просто противопоказано и обязателен учет по конкретным составляющим этих комплексных статей (например, по статье «содержание основных средств» — амортизация основных средств, затраты на ремонт, горючее и смазочные материалы; а вместо статьи «работы и услуги» — конкретные расходы по каждому вспомогательному производству).

Централизованное выделение статей затрат нужно было для сведения отчетности по отрасли, но в настоящее время, когда в управленческом учете каждая организация должна выделять затраты в соответствии с их значимостью, это становится анахронизмом. Децентрализация учета затрат внутри подразделений (по центрам ответственности и местам формирования затрат) дает большой эффект, так как. всегда можно видеть конкретные резервы производства: виновников перерасходов, пути снижения и экономии затрат. Такая организация аналитического учета затрат обеспечивает индивидуальную персональную ответственность каждого должностного лица и работника за результаты производства на своем конкретном участке и рабочем месте.

В управленческом учете важнейшими составными частями аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости должны стать системы «стандарт-кост» и «директ-костинг».

Рассмотренный круг вопросов о содержании управленческого учета дает все основания считать, что управленческий учет является важнейшей составной частью системы бухгалтерского учета, и не признавать или преуменьшать его значение является неверным. Просто не все его проблемы разработаны на сегодняшний день с достаточной полнотой, особенно это относится к вопросам корреспонденции счетов.

4. Анализ безубыточности

Анализ безубыточности проводят в алгебраической и графической форме:

Математический метод (метод уравнения).

Введем условные обозначения:

S — выручка;

р — цена;

О — объем реализации;

V— переменные затраты на единицу продукции;

V— совокупные переменные затраты;

F— совокупные постоянные затраты;

I — прибыль.

Исходные формулы:

S = p\*Q; V = v\*Q; F = const.

S – V – F = l,

или

p\*Q – v\*Q – F = l.

На основании этой модели можно рассчитать ряд аналитических показателей, помогающих руководителю в принятии решений: маржинальную прибыль, коэффициент выручки, точку безубыточности, силу операционного рычага, кромку безопасности, запас финансовой прочности.

Маржинальная прибыль — это разность между выручкой и переменными затратами:

M = S - V.

Коэффициент выручки (КВЫР) показывает, какой процент выручки составляет маржинальная прибыль. Он может рассчитываться либо в процентах, либо в удельных долях:

КВЫР = (S - V) / S = (P - v) / P.

Коэффициент выручки показывает прирост прибыли предприятия в абсолютном выражении при увеличении выручки на 1 руб.:

КВЫР = I / S

где I — изменение прибыли, руб.; S — изменение выручки, руб.

Точка безубыточности — это объем выпуска, при котором прибыль предприятия равна нулю, т.е. объем, при котором выручка равна суммарным затратам. Иногда ее называют также критическим объемом: ниже этого объема производство становится нерентабельным.

Q\* = F/(p-v),

где О\* — точка безубыточности.

Критический объем производства и реализации продукции можно рассчитать и в стоимостном выражении. Экономический смысл этого показателя — выручка, при которой прибыль предприятия равна но: если фактическая выручка предприятия больше критического значения, оно получает прибыль, в противном случае возникает убыток.

S\* = Fp / (p - v) = F / КВЫР = Qp

где S\* — критический объем производства и реализации продукции.

Точка закрытия предприятия — это объем выпуска при котором выручка равна постоянным затратам:

Q\*\* = F/p,

где О\*\* — точка закрытия.

Аналитический показатель, предназначенный для оценки риска, — «кромка безопасности»: это разность между фактическим и критическим объемами (QФ) выпуска и реализации:

К. = QФ - О\*.

**Лекция 4. Методы (системы) управленческого учета.**

1. Метод (система) «стандарт-кост».

2. Метод (система) «директ-костинг».

3. Сходства и различия системы учета «Стандарт-кост» и отечественного нормативного учета производства.

1. Метод (система) «стандарт-кост».

Модифицированным аналогом нормативного метода калькулирования себестоимости является западный метод «стандарт-кост» (Standard Costs).Метод “стандарт-кост» служит для оценки деятельности отдельных работников и организации в целом, подготовки бюджетов и прогнозов, помогает принять решение об установлении реальных цен. Основа расчета при данном методе - возможная рыночная цена и возможность получения прибыли. Этот метод широко используется во всем мире практически всеми производственными компаниями.

Метод «стандарт-кост» заключается в разработке стандартов (норм), предварительном составлении стандартных калькуляций, управленческом учете фактических издержек и отклонении от стандартов, систематизированных как совокупность. Принципиальным моментом применения названного метода является также то, что в его рамках не проводиться полное распределение всех накладных издержек на себестоимость произведенной продукции.

Стандарт представляет собой твердую норму расхода ресурсов для изготовления калькуляционной единицы. Таким образом, разработанные в рамках данного метода нормы рассматриваются как обязательные стандарты. Разработанные стандарты не изменяют в течение всего разработанного периода. Однако, в исключительных случаях, вызываемых объективными причинами (например, в связи с ростом цен у поставщиков, изменениями условий производства и т.п.), установленные стандарты могут быть изменены.

В рамках метода «стандарт-кост» стандартные издержки на единицу продукта состоят из следующих элементов:

* стандартной цены и стандартного количества основных материалов;
* стандартного рабочего времени и стандартной ставки прямой оплаты труда;
* стандартного коэффициента переменных и постоянных общепроизводственных издержек.

Метод «стандарт-кост» предполагает определение фактической себестоимости на основе оценки издержек, установленных стандартами, а не на основе учета фактических издержек. Его основная цель заключается в своевременном определении возникающих отклонений по элементам стандартных издержек, проведении анализа причин их возникновения с целью использования инструментов управленческого учета для их минимизации и корректировки применяемых стандартов.

Анализ отклонений может осуществляться для любого центра ответственности организации. В его процессе производят сравнение фактических и стандартных данных. Выявленные отклонения подлежат отражению в системе управленческого учета.

Отклонения могут возникать по различным статьям издержек, поэтому для удобства проведения анализа отклонения разделяют по факторам (причинам), которые послужили причиной их возникновения.

В начале анализируются причины возникновения отклонений по материальным издержкам, затем причины, приведший к возникновению отклонений фактических трудозатрат и накладных издержек от их стандартных значений.

В заключение анализируются причины появления отклонений в показателе выручки от продажи продукции.

2. Метод (система) «директ-костинг».

В основе метода «директ-костинг» (Direct Costing) лежит принцип разделения издержек организации на постоянные и переменные, т.е. зависимость издержек от динамики деловой активности организации.

Данный метод является одним из альтернативных отечественной методике калькулирования себестоимости продукции.

Согласно методу «директ-костинг» планирование и управленческий учет издержек осуществляется только в их переменной части, иными словами, только переменные издержки подлежат распределению по соответствующим калькуляционным статьям. При этом постоянные издержки в калькуляцию себестоимости продукции не включаются и подлежат обособленному управленческому учету с последующим включением в расчет финансового результата организации за определенный отчетный период.

Себестоимость, калькулируемую по принципам, заложенным в методе «директ-костинг», принято называть сокращенной (неполной, переменной, усеченной).

В рамках данного метода оценка остатков незавершенного производства и готовой продукции производиться также по сокращенной себестоимости, что позволяет избежать капитализации издержек в запасах и указывает на ориентацию метода на процесс реализации продукции.

Процесс калькулирования себестоимости по методу «директ-костинг» предполагает решение следующих задач:

* определение центров ответственности;
* группировку издержек в соответствии с принципами метода (постоянные, переменные) и организацию их управленческого учета;
* формирование внутренней управленческой отчетности;
* проведение анализа показателей внутренней управленческой отчетности для обоснования управленческих решений.

Последовательность операций при калькулировании себестоимости по переменным издержкам можно представить в виде схемы (рис.1).

Документирование издержек,

связанных с производством

продукции (работ, услуг)

Группировка производственных

издержек

Организация управленческого

учета постоянных издержек

Организация управленческого

учета переменных издержек

Документирование и управленческий учет коммерческих и общехозяйственных издержек

Определение фактической

себестоимости продукции

Определение финансового результата от продажи (работ, услуг)

Рис. 1. Последовательность операций при калькулировании себестоимости по переменным издержкам.

Применение метода «директ-костинг» предусматривает составление двухуровневого отчета о прибылях и убытках. Первый уровень отчета содержит сведения о маржинальном доходе, второй – об операционной прибыли.

Маржинальный доход – это разница между выручкой, полученной организацией от реализации продукции (работ, услуг), и себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам (сокращенной себестоимостью).

Операционная прибыль – это разница между маржинальным доходом организации и величиной постоянных издержек.

Составленный по методу “директ-костинг» отчет о прибылях и убытках является эффективным информационным источником для проведения политики ценообразования и управления издержками организации и концентрирует особое внимание руководства организации, так и по конкретным наименованиям производимой продукции (работ, услуг).

Метод «директ-костинг» имеет несколько вариантов применения. Например, существует классический «директ-костинг», когда калькулирование себестоимости осуществляется по прямым (основным) издержкам, которые одновременно являются и переменными. Другой вариант предполагает калькулирование себестоимости по переменным издержкам, в которые входят прямые и переменные накладные издержки. Также возможен вариант «директ-костинга», когда калькулирование себестоимости осуществляется в отношении общей величины переменных и части постоянных издержек, определяемых в соответствии с коэффицентом использования производственной мощности.

3. Сходства и различия системы учета «Стандарт-кост» и отечественного нормативного учета производства.

Система учета «Стандарт-кост» и нормативного метода учета затрат имеют много общего, однако они имеют свои особенности.

Обе системы учета подразумевают наличие строгого нормирования всех затрат. На основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат составляются нормативные калькуляции, причем калькуляции эти составляются до начала отчетного периода.

Для эффективного функционирования обоих систем учета, необходимо вести раздельный учет и осуществлять четкий контроль за затратами. Разграничение произведенных затрат в пределах норм и по отклонениям от них необходимо организовать по местам их возникновения и в разрезе центров ответственности.

Система нормативного учета, как и система учета «стандарт-кост», требует системного обобщения и анализа возникающих отклонений. Это производится для оперативного вмешательства, а не только в конце года, с целью устранения негативных явлений в производственном процессе и управления затратами, принятия мер для их предотвращения в будущем. Многие полагают, что под негативными явлениями подразумевают лишь превышение фактических расходов над установленными нормами. Однако это не всегда так. Нормы не возникают ни откуда, они научно разрабатываются и имеют твердое обоснование. Например, нормы расходов сырья и материалов при производстве продукции соответствуют всем требованиям технологического процесса и отклонение (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения) от норм невозможно без нарушения технологического технологии производства. Если же в процессе изготовления продукции допускается нарушение технологии, то это неизбежно влечет за собой снижение качества готовой продукции. Таким образом, экономия фактических затрат, по сравнению с нормативными нормами, только на первый взгляд является неблагоприятным фактором. Здесь необходимо помнить, что нормы, а, следовательно, и отклонения от них, могут устанавливаться на различные элементы затрат различные – только количественные, только ценовые (суммовые), а могут быть и количественно-суммовые.

Обе системы похожи, но не являются идентичными. Перечислим основные различия.

В отличие от отечественной системы нормативного учета при системе учета «Стандарт-кост» обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается. Многие нормативы в условиях системы учета «Стандарт-кост» применяется месяцами и далее годами без изменений. Только существенные изменения, такие как изменение конструкции изделия, усовершенствование технологии производства, изменение экономических условий, значительное повышение или снижение стоимости материалов, рабочей силы, вызывают необходимость пересмотра нормативов.

При применении нормативного метода учета в калькуляции участвуют показатели изменения норм.

Важным отличием является то, что при использовании системы учета «Стандарт-кост» нормативные затраты списываются непосредственно на счета производства. Возникающие же в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые затраты предприятия.

Нормативный метод учета предполагает затраты в пределах норм, а f. же и отклонения от норм списывать на счета учета производственных затрат. Напомним, что отклонения в стоимости приобретаемых материалов предварительно отражаются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Накопленные на этом счете разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, по фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетными ценами списываются на счета учета производственных затрат.

Фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, отражается по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг отражается в кредите счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости определяется на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» путем сопоставления его дебетового и кредитового оборотов. Выявленные таким образом отклонения списываются в дальнейшем на счет 90 «Продажи».

Таким образом, при нормативном методе учета затрат, суммы в пределах норм и суммы отклонений от норм собираются на тех же счетах.

Отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия.

**Лекция 5 Бюджетирование (планирование) на предприятии.**

1. Понятие бюджета. Цели бюджетирования.

2. Классификация бюджетов и их виды.

3. Разработка бюджетов и функции бюджета.

4. Порядок построения генерального бюджета производственного предприятия.

5. Организация бюджетирования на предприятии.

6. Модели построения бюджета.

1. Понятие бюджета. Цели бюджетирования

Под бюджетированием в управленческом учете понимают процесс планирования. Планирование - одна из функций управления, процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.

Бюджет (или смета) - это финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий. Это прогноз будущих финансовых операций. Бюджет - количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного, периода времени, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

Цели составления бюджетов;

1. разработка концепции ведения бизнеса:

а) планирование финансово-хозяйственной деятельности предприятия на определенный период;

б) оптимизация затрат и прибыли предприятия; в) координация - согласование деятельности различных подразделений предприятия;

1. коммуникация - доведение планов до сведения руководителей разных уровней;
2. мотивация руководителей на местах на достижение целей организации;
3. контроль и оценка эффективности работы руководителей на местах путем сравнения фактических затрат с нормативом;
4. выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация финансовых потоков.

Существуют следующие этапы разработки бюджетов:

1. сообщение основных направлений развития предприятия лицам, ответственным за разработку бюджетов;

2) разработка первого варианта бюджетов;

3) координация и анализ первого варианта бюджетов, внесение коррективов;

1. утверждение бюджетов руководством предприятия;
2. последующий анализ и корректировка бюджетов в соответствии с изменившимися условиями.

Бюджеты в широком смысле подразделяются на два основных вида: текущие (операционные) бюджеты, отражающие текущую (производственную) деятельность предприятия, и финансовый бюджет, представляющий собой прогноз финансовой отчетности. В зависимости от поставленных задач различают также бюджеты генеральные и частные, гибкие и статические. Бюджет, охватывающий общую деятельность предприятия, называется генеральным (общим) бюджетом. Цель генерального бюджета - суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия (частные бюджеты). Генеральный бюджет состоит из двух частей - операционного и финансового бюджетов.

В зависимости от целей сравнения и анализа показателей деятельности предприятия бюджеты делятся на статические (жесткие) и гибкие.

Статический бюджет - бюджет организации, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности.

Гибкий бюджет - бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для его определенного диапазона.

2. Классификация бюджетов и их виды

В бухгалтерском управленческом учете бюджеты классифицируются по следующему ряду признаков.

1. Па срокам составления:

1. текущий;
2. оперативный;
3. скользящий.

2. Па назначению:

1. операционный;
2. финансовый.

3. Па методам разработки:

1. статичный (жесткий);
2. гибкий,

4. Па уровню детализации:

1. главный (основной) (по предприятию в целом);
2. частный (па центрам ответственности).

Текущий бюджет. Бюджет, разрабатывающийся на год. Годовой бюджет делится на кварталы и месяцы, т.е. оперативные бюджеты.

С помощью оперативных бюджетов осуществляется контроль за деятельностью всех структурных подразделений.

Скользящий бюджет. Его разработка состоит в добавлении бюджета на предстоящий период как только истекает срок предыдущего периода. За счет чего обеспечивается непрерывность процессов планирования.

Операционный бюджет - бюджет па центрам ответственности (по центрам продаж, затрат, прибылей, инвестиций) является основой для разработки финансовых бюджетов.

Операционный бюджет показывает прогнозируемые объемы продаж и производства, которые трансформируются в количественные оценки доходов и расходов для натурального подразделения предприятия. Включает в себя бюджетный отчет о прибылях и убытках, который формируется на основе таких бюджетов, как бюджет продаж, бюджет материально-технических запасов и бюджеты расходов. Составление операционного бюджета начинается с разработки бюджета продаж. Объем реализации определяет высшее руководство организации или предприятия, которое формирует свое решение в процессе консультаций с управляющим отделом сбыта.

Финансовые бюджеты (прогнозные финансовые документы) - план того, какой станет финансовая отчетность при условии выполнения бюджетов текущей (операционной) деятельности предприятия и удовлетворения его потребностей в финансировании.

Статистический (жесткий) бюджет рассчитан на конкретный уровень деловой активности предприятия, Т.е. который в нем планируется исходя только из одного уровня. Все бюджеты, входящие в генеральный бюджет, являются статистическими, так как расходы и доходы предприятия прогнозируются в составных частях генерального бюджета с учетом определенного запланированного уровня реализации.

Гибкий бюджет - бюджет, который составляется для определенного диапазона уровня деловой активности предприятия, т.е. включает несколько вариантов объема производства (реализации).

Главный (основной) бюджет - скоординированный по всем подразделениям или функциям план работы для предприятия в целом. Цель основного бюджета - объединить и суммировать сметы предприятия, т.е. частные бюджеты.

3. Разработка бюджетов и функции бюджета

Бюджет - это с одной стороны, это количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнение, с другой стороны - это финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий, т.е. финансовый план действий.

Подготовка бюджета начинается с формулировки его четкого названия и определения периода, для которого он составляется как для предприятия в целом, так и для его отдельных подразделений. Бюджет не имеет стандартизированных форм, которые следует строга соблюдать, мажет быть подготовлен в любых единицах измерения: стоимостных и натуральных единицах. Форму представления бюджета выбирает разработчик.

Бюджеты, как правило, разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности. Процесс разработки идет снизу.

Основные функции бюджета.

1. Планирование операций. Планирование операций бывает как стратегическое, так и тактическое. Планирование операций обеспечивает, целенаправленное достижение целей организации (без плана управляющий, как правило, только реагирует на обстановку, вместо того, чтобы ее контролировать).

2. Координирование различных видов деятельности и подразделений организации (бюджет побуждает управленческие подразделения строить свою деятельность, принимая во внимание интересы предприятия в целом).

Чтобы планы производства были выполнены, необходимо скоординировать их с планами отдела маркетинга, так как продукции необходимо произвести столько, сколько соответствует запланированному объему продаж.

З. Стимулирование. Стимулирование руководителей всех рангов на достижение целей своих центров ответственности, а следовательно, целей всей организации (руководитель должен знать, что ожидают от его центра ответственности).

4. Контроль - это система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, определение результатов управленческих воздействий на управляемый объект и отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений.

Контроль текущей дисциплины. Тщательно подготовленный бюджет является лучшим стандартом, т.е. основной для оценки выполнения плана центрами ответственности их руководителей. Сравнение фактически достигнутых резервов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и осуществлять внимание и осуществлять соответствующие действия.

5. Средство обучения менеджеров. Принимая участие в составлении бюджетов, менеджеры имеют возможность в деталях изучить деятельность своих подразделений и взаимосвязь одних центров ответственности с другими.

4. Порядок построения генерального бюджета производственного предприятия

Операционный и финансовый бюджет образуют генеральный бюджет предприятия. Существуют и другие взаимосвязи. В частности, бюджет потребностей в материалах влияет на план денежных потоков.

Бюджет реализации. В бюджете реализации указывается прогноз сбыта по видам продукции в натуральном и стоимостном выражении. Этот бюджет представляет собой прогноз будущих доходов и является основой для всех остальных бюджетов: в конечном итоге расходы зависят от объема выпуска, а объем выпуска устанавливается на основе объема реализации.

Бюджет производства (производственная программа) и бюджет переходящих запасов. Переходящие запасы включают в себя запасы готовой и незавершенной продукции. Запасы необходимы предприятию для бесперебойного функционирования.

Бюджет потребностей в материалах. Бюджет потребностей в материалах составляется в натуральном и стоимостном выражении.

Бюджет прямых затрат на оплату труда. Бюджет прямых затрат на оплату труда составляется на базе производственной программы.

Бюджет общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы включают в себя цеховые затраты и расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

Бюджет цеховой себестоимости продукции. Бюджет цеховой себестоимость продукции сводит воедино затраты на материалы, зарплату, организацию и подготовку участков и цехов с учетом изменения запасов незавершенного производства. Структура бюджета цеховой себестоимости продукции зависит от метода управленческого учета себестоимости, применяемого на предприятии.

Бюджет коммерческих расходов. В бюджет коммерческих расходов включают издержки текущего характера, связанные с реализацией продукции, маркетинговой деятельностью. Эти затраты необходимо подразделить на постоянные и переменные.

Бюджет общехозяйственных расходов. Бюджет общехозяйственных (административных) расходов составляют по тому же принципу, что и бюджет общепроизводственных расходов.

Бюджет прибылей и убытков. Бюджет прибылей и убытков представляет собой прогноз отчета о прибылях и убытках, он аккумулирует в себе информацию из всех других бюджетов: сведения о выручке, переменных и постоянных затратах.

Составление финансового бюджета. Цель финансового бюджета - разработать прогнозный баланс предприятия, который является результатом финансовых и нефинансовых операций организации.

Бюджет капитальных вложений. Определение направлений капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них составляют комплексную задачу всего управленческого учета.

5. Организация бюджетирования на предприятии

Организация бюджетирования включает следующие основные группы работ:

1. проектирование и утверждение финансовой структуры организации;
2. разработку структуры генерального бюджета организации;
3. утверждение бюджетной политики;
4. разработку регламентов бюджетирования.

Разработка финансовой структуры необходима для того, чтобы делегировать полномочия в части составления конкретных бюджетов менеджерам организационных звеньев системы управления предприятием. Данный вопрос переплетается с темой учета по центрам ответственности. Структурирование генерального бюджета организации осуществляется с целью закрепления статей за бюджетами и полномочий по их составлению и (или) мониторингу за ответственными менеджерами. Разработка структуры генерального бюджета организации включает работы по формированию классификаторов бюджетов, бюджетных статей, наложению видов бюджетов и бюджетных статей на организационные звенья структуры управления предприятием или финансовой структуры. В данном случае используется методика матричных проекций. Осуществляется детальная про работка связей между всеми компонентами, в результате создаются положение о бюджетной структуре и положения о конкретных бюджетах.

Положение о бюджетной структуре включает описание состава бюджетов, структуры бюджетных статей. Оно закрепляет, распределение статей по бюджетам, а также фиксирует полномочия по составлению и (или) исполнению бюджетов за центрами финансовой ответственности.

Положения по конкретным бюджетам детализируют информацию предыдущего положения, а также представляют в систематизированном виде порядок составления (возможно, и исполнения) отдельного бюджета. Положения по конкретным бюджетам включают формулировку цели и задач их составления, таблицу закрепления статей бюджета, за центрами финансовой ответственности, определяют порядок бюджетного контроля, бюджетный регламент. Бюджетный регламент включает определение периода бюджетирования; срока возможной корректировки бюджета; схемы документооборота по составлению конкретного бюджета; графика документооборота с указанием кода и наименования документа, участников создания документа, адресов, количества и сроков представления документа; форм бюджетной таблицы.

В случае, если используется гибкий подход к составлению бюджетов с помощью бухгалтерских проводок «О будущем», в бюджетной политике формируется специальный рабочий план счетов.

В организационно-техническом разделе учетной политики формируется специальный регламент, связанный с бюджетированием.

Внутрипроизводственный оборот. При «сшивании» бюджетов возникают операции передачи внутрифирменных доходов и расходов.

6. Модели построения бюджета

При построении бюджета используются две основные модели:

1. модель по функциям;
2. модель по факторам производства (по статьям). Выбор соответствующей модели группировки доходов и расходов может осуществляться исходя из:

а) целей организации на соответствующем этапе ее деятельности;

б) перспектив планирования;

в) прогноза состояния внешней среды;

г) Отчетов о выполнении планов за предшествующие периоды.

Это такой тип бюджета, в котором расходы и доходы классифицируются по функциям. Формирование бюджета доходов и расходов производится по функциям (процессам). Рассмотрим их.

1. Планирование по целям подразделений, которое включает в себя виды планирования:

1. планирование продаж;

2) планирование производства;

3) планирование снабжения;

1. планирование деятельности управленческих подразделений.

2. Планирование следующих доходов и расходов подразделений:

1. планирование бюджета продаж;
2. планирование бюджета производства;
3. планирование бюджета закупок;

4) планирование бюджета коммерческих расходов;

1. планирование бюджета управленческих расходов.

Они подразделяются на центры ответственности, каждый из которых в зависимости от поставленных целей может быть центром доходов, центром прибыли, центром расходов и т.п.

3. Формирование консолидированного бюджета, в котором сводятся все бюджеты по подразделениям.

4. Формирование отчетов подразделений:

1. отчета о продажах;
2. отчета о закупках;

3) отчета по производству;

4) отчета по коммерческим расходам;

1. отчета по управленческим расходам.
2. Формирование консолидированного отчета.

6. Сравнение результатов по подразделениям с расчетом отклонений между планом и фактическими показателями.

7. Сравнение результатов по организации с расчетом отклонений между планом и фактом.

8. Анализ степени достижения поставленных целей организации.

Бюджет по факторам производства - бюджет, где расходы классифицируются по источникам их возникновения.

Формирование бюджета доходов и расходов производится по факторам доходов и расходов или ресурсов организации. Применение этой модели подразумевает следующие действия:

1. определение стратегических планов организации с выделением направлений развития;
2. определение основных целей и задач системы бюджетирования, выделение основных планируемых ресурсов предприятия;
3. формирование плана доходов и расходов;
4. формирование отчета о доходах и расходах;
5. расчет отклонений между плановыми и фактическими показателями в целом по предприятию и по каждому ресурсу;
6. анализ достижения поставленных целей.

**Лекция 6. Учет и отчетность по центрам ответственности**

1. Учет затрат по центрам ответственности.

2. Учет и отчетность по центрам затрат.

3. Учет и отчетность по центрам прибыли.

4. Учет и отчетность по центрам инвестиций.

5. Построение системы счетов управленческого учета.

6. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.

7. Управленческий учет по сегментам деятельности предприятия.

8. Составление и учет сметы издержек центров ответственности.

9. Система премирования по центрам ответственности.

10. Порядок проверки смет (бюджетов), центров затрат, ответственности и бюджетирования.

1. Учет затрат по центрам ответственности

На предприятии управление затратами осуществляется по предприятию в целом и по центрам ответственности (ЦО). ЦО - это сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения.

Деление предприятия на центры ответственности позволяет:

1. использовать специфические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого подразделения предприятия;
2. увязать управление затратами с организационной структурой предприятия;
3. децентрализовать управление затратами, осуществляя его на всех уровнях управления;
4. установить ответственных за возникновение затрат, выручки, прибыли.

Характерные особенности системы управления затратами по центрам ответственности:

1. определение области полномочий и ответственности каждого менеджера: менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;
2. персонализация документов внутренней отчетности;

3) участие менеджеров центров ответственности в подготовке отчетов за прошедший период и планов на предстоящие периоды. Выбор способа деления предприятия на центры ответственности определяется спецификой ситуации, где учитывают следующие требования:

1. в каждом ЦО должны быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения расходов;
2. во главе ЦО должно быть ответственное лицо менеджер;
3. необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого ЦО;
4. степень детализации информации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чересчур трудоемким;
5. желательно, чтобы для любого вида затрат предприятия существовал такой центр ответственности, для которого данные затраты являются прямыми;
6. поскольку деление предприятия на центры ответственности сильно влияет на мотивацию руководителей· соответствующих центров, необходимо учитывать социально-психологические факторы.

Центры Ответственности, можно классифицировать по некоторым признакам:

1. функции, выполняемые центром ответственности;
2. объем полномочий и ответственности.

ЦО по принципу выполняемых ими функций делятся на основные и вспомогательные.

Основные ЦО непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги потребителям. Их затраты напрямую относят на себестоимость продукции.

К управленческим относятся ЦО, осуществляющие функции управления предприятием.

Вспомогательные ЦО участвуют в производстве косвенно, оказывая услуги, выполняя работы или изготавливая продукцию, предназначенную не для потребителя, а для основных ЦО.

2. Учет и отчетность по центрам затрат

Центр затрат (ЦЗ) - подразделение, руководитель которого отвечает за затраты, ЦЗ могут входить в состав других, более крупных ЦО, Центры затрат можно разбить на центры регулируемых, произвольных (частично регулируемых) и слабо регулируемых затрат.

Для центра регулируемых затрат существует оптимальное соотношение между затратами и выпуском. У производственного цеха существуют нормы расхода материалов, нормативная трудоемкость единицы продукции, а суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются путем умножения нормативных затрат на единицу продукции на запланированный объем выпуска управление затратами таких центров осуществляют при помощи гибких бюджетов. Менеджер центра регулируемых затрат отвечает прежде всего за минимизацию затрат на единицу выпуска, так что его .деятельность оценивается путем сопоставления плановых и фактических затрат на единицу продукции.

Для центра произвольных затрат не существует оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности: фиксированная величина затрат для таких центров устанавливается по решению руководства предприятия в период разработки плана в зависимости от задач, поставленных перед такими центрами на предстоящий период.

Центр слаборегулируемых затрат отличается от центра произвольных затрат тем, что руководство предприятия практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает ее как заданную величину.

Главный инструмент управленческого учета, позволяющий контролировать деятельность центра затрат, - смета. Смета для центpa затрат должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат. Определение контролируемых статей - ключевая задача при внедрении на предприятии системы учета по ЦО. В идеале все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными подотчетными лицами. Широкое распространение получили гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства.

Сравнение фактических результатов с запланированными показателями отражается в отчете об исполнении сметы. Отчет об исполнении сметы и другие формы внутрифирменной отчетности базируются на соблюдении двух принципов:

1. внутрихозяйственная отчетность содержит только те показатели, которые подконтрольны менеджеру данного ЦО и на динамику которых он может оказывать влияние;

2) отчетность должна содержать информацию об отклонениях, наличие которой позволяет реализовать принцип управления по отклонениям. Суть этого принципа состоит в том, что менеджеру более высокого уровня нет необходимости текущем порядке регулировать детали деятельности ЦО более низкого уровня.

3. Учет и отчетность по центрам прибыли

Центр прибыли (ЦП) - подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за прибыли.

Это предприятия в составе крупного объединения.

Менеджер центра прибыли контролирует цены, объем производства и реализации, а также затраты, поэтому основным контролируемым показателем является прибыль. ЦП может состоять из нескольких центров затрат (предприятия, входящие в состав объединения, имеют цеха, участки).

Поскольку управляющие ЦП несут ответственность и обладают полномочиями как в части затрат, так и в части поступлений, то отчеты, используемые в системе учета по центрам ответственности для оценки центрам прибыли, обычно имеют форму отчета о прибыли. Эти отчеты отражают затраты и поступления подразделений вплоть до формирования валовой прибыли от реализации или операционной прибыли.

Валовая прибыль ЦП = Чистая выручка от продаж - Произв. с/с;

Чистая выручка от пpoдаж = Выручка от продаж на сторону + Выручка от продаж другим ЦР по трансфертным ценам - Скидки и возврат.

Производственная с/с = Прямые затраты по оплате труда + Прямые материальные затраты + + Haкладные расходы данного ЦО.

Отчетность центров прибыли может быть расширена до показателя операционной прибыли.

ОП = ВП - ОРЦП;

Где ОП - оперативная прибыль; ВП - валовая прибыль;

ОРЦП - операционные расходы центров прибыли.

Операционные расходы - расходы по реализации (коммерческие) и административные (общехозяйственные) расходы, но не включающие Выплачиваемые проценты за кредит и налог на прибыль (эти расходы осуществляет предприятие в целом). Операционные расходы, относимые на ЦП, можно разделить на прямыe и кocвeнныe (нельзя непосредственно увязать с ЦП).

Тогда в отчет о прибыли можно ввести промежуточный показатель - «остаточный доход».

Отчеты о прибыли, где сопоставляются соответствующие величины затрат и поступлений центров прибыли, - это второй уровень внутрифирменной управленческой отчетности.

4. Учет и отчетность по центрам инвестиций

Центр инвестиций (ЦИ) - подразделение, руководитель которого отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Примером может служить дочернее предприятие, имеющее право инвестировать·собственную прибыль. Цель ЦИ не только получение максимальной прибыли, но и достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, максимальной доходности инвестиций, увеличение акционерной стоимости.

ЦИ можно рассматривать как совокупность центра затрат и центра прибыли. Поэтому к нему в равной мере применимы те же учетно-аналитические инструменты, что и к центрам ответственности других видов.

Управление затратами ЦИ осуществляют при помощи операционного бюджета, отчета о его исполнении, баланса и отчета о денежных потоках. Оценка эффективности функционирования ЦИ осуществляется путем расчета традиционных аналитических показателей и дисконтированием денежных потоков.

Поскольку обычно центром инвестиций является предприятие, то отчетность представляет·собой традиционную финансовую отчетность предприятия. По абсолютным величинам прибыли нельзя сравнить деятельность подразделении. Относительную эффективность подразделения определяют при помощи специального аналитического показателя - рентабельности активов:

ROA = Прибыль/Актив.

В качестве базы активов можно принять:

1. суммарные активы, непосредственно идентифицируемые с отделением;
2. операционные (используемые) активы (суммарные минус незанятые, купленные для будущего использования);

оборотный капитал (текущие активы минус текущие обязательства плюс другие активы (ОС); при этом исключается часть текущих активов, финансируемых краткосрочными кредитами. Для оценки и сравнения результатов деятельности отделений показатель прибыли в формуле RОА можно определять как:

1)операционную прибыль отделения (прибыль до выплаты процентов и налогов на прибыль), учитывающую распределенные на отделения операционные расходы предприятия в целом;

2)остаточный доход.

Формулу АОА можно расширить и углубить по смыслу:

ROA = ROS (рентабельность продаж) х Оборот активов.

Показатель ROS предпочитают предприятия с относительно низким уровнем инвестиций в здания, оборудование и другие долгосрочные активы. Например, многие японские компании большее значение придают показателю рентабельности продаж, чем рентабельности активов. Эти компании имеют годовые обороты, во много раз превышающие стоимость их активов.

Другие показатели деятельности центров инвестиций - рентабельность вложения капитала, абсолютные величины продаж, прибыли, оценка движения денежных средств.

5. Построение системы счетов управленческого учета

Для правильно го формирования учетных данных на счетах управленческого учета в системном порядке большое значение имеют понятийный аппарат, схемы записей и правила ведения последних.

Методы учета затрат, применяемые в управленческом учете, предполагают четкую трактовку понятии «затраты» и «издержки», «оплаченные» и «неоплаченные» затраты и издержки, (нормальные» и «нейтральные) затраты и издержки «нормальные» и «нейтральные» доходы и расходы.

Использование автономно функционирующей системы управленческих счетов, а также принципов учета затрат по местам их возникновения позволяет выявлять в системном учете не только прибыль или убыток по результатам оплаты готовой продукции покупателями, но и определять в синтетическом учете так называемый производственный результат, включающий в ряде стран и часть потенциальной прибыли, относящейся к производственным заделам и остаткам нереализованной продукции.

Порядок записей на счетах учета изменений затрат и остатков нереализованной продукции существенно отличается от общепринятой системной записи на балансовых счетах учета затрат, но тем не менее не выходит за рамки двойной записи.

Такая организация управленческого учета предусматривает определенную свободу в выборе метода системных записей на управленческих счетах внебалансового назначения, обеспечивая при этом возможность дополнительного производственно-финансового контроля за процедурами формирования данных о величине производственного результата, полученного за отчетный период.

Отнесение счетов учета затрат к внебалансовым означает, что в правовом поле нашей страны должны существовать процедуры признания затрат в связи с установленными правилам и их отражения методом системной записи.

При этом счет производственного результата (счет «Прибыли и убытки») используется как в финансовом, так и в управленческом учете.

Задачей управленческого учета является контроль за реальным производственным результатом, фактически достигнутым вследствие проведения предприятием собственной финансовой политики в отношении амортизации оборудования, формирования и использования части резервов предстоящих доходов и долгов и подобных операций. При этом записи В системе управленческого учета не рассматриваются в качестве бухгалтерских, но про изводятся под контролем и при участии бухгалтерии.

В составе инструкции по применению счетов управленческого учета следует разработать такие понятия и правила и дать их необходимую трактовку. Тогда будет понятна схема записей в системе управленческих счетов.

6. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Относительно, оперативности учета затрат можно выделить учет фактических (прошлых, исторических) затрат и учет стандартных (нормативных) затрат, называемый в мировой практике учетом по системе «стандарт-каст».

Учет фактических (исторических) затрат - метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержек без отражения в учете данных о величина их по действующим нормам. Этот метод является традиционным и наиболее распространенным на российских предприятиях.

Этот метод имеет ряд недостатков, главным из которых являются невозможность осуществления контроля за затратами, выявление и устранения причин перерасхода и недостатков организации производства, нарушений технологических процессов и т.д.

Поэтому наиболее прогрессивным оказывается метод учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции. Система учета стандартных (нормативных) затрат включает разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов, основных фондов, на затраты труда, накладных расходов, составление калькуляции себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет.

Норма - заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов, которые устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции: оценки брака в производстве размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. По мере освоения производства, улучшения использования материальных и трудовых ресурсов нормативы могут изменяться (снижаться).

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции обычно характеризуется тем что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. В идеале, если бы в течение месяца все затраты на предприятии соответствовали действующим нормам, нормативам и сметам, а объем производства соответствовал запланированному, фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной. Учет организуется так, чтобы все текущие затраты можно было подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия.

7. Управленческий учет по сегментам деятельности предприятия

Современная модель рыночной экономики означает полную самостоятельность предприятия как хозяйствующего субъекта. В этих условиях отражение в отчетности информации по сегментам необходимо ее пользователям для оценки результатов деятельности предприятия с целью проведения эффективной инвестиционной политики. Формирование сегментов как учетно-отчетных единиц на предприятии зависит от многих факторов. Главным из них является организационная структура предприятия. В зарубежной литературе по учету понятие производственного подразделен и предприятия как сегмента его деятельности часто совмещается с понятием центра ответственности.

Существует много различий в формировании сегментов деятельности на предприятиях, что требует в определенной степени их систематизации и увязки с применением управленческого учета в производстве. При этом нужно принимать во внимание функциональную принадлежность затрат к определенному сегменту деятельности предприятия. Каждый сегмент имеет свои условия формирования затрат.

Так, например, в производственных подразделениях критерием отнесения затрат является производимая продукция. Для производимой продукции критериями являются места хранения, участок отгрузки, транспортная доставка грузов в назначенные пункты; а для сбыта - объем реализуемой продукции.

Степень применения управленческого учета по сегментам деятельности для каждого предприятия индивидуальна. Оптимальный вариант применения управленческого учета в том или ином сегменте может быть найден только после детального анализа конкретных условий деятельности и потребностей предприятия. Возможны два варианта распределения затрат по сегментам деятельности предприятия:

1. все прямые и косвенные затраты распределяются по сегментам деятельности независимо от того, к какой продукции они относятся;
2. по сегментам деятельности распределяются только косвенные затраты, которые нельзя отнести по прямому признаку на конкретные виды продукции. Прямые затраты включаются непосредственно в себестоимость продукции, в состав затрат определенных сегментов они не входят.

Детализация коммерческих и административных расходов по сегментам деятельности предприятия создает условия для повышения точности определения себестоимости производимой продукции. Повышение точности определения себестоимости обеспечивается и за счет того, что группировка затрат по сегментам деятельности позволяет относить на отдельные виды продукции те затраты, которые соответствуют технологическому процессу их производства, т.е. строго определенному перечню расходов по смете.

8. Составление и учет сметы издержек центров ответственности

Информация об ответственности за издержки определяется в сопоставлении со сметами или нормативными издержками, когда сметы неэффективны или не могут отразить величину контролируемых издержек. Сметы хороши для контроля накладных издержек, нормативы - для контроля прямых издержек. Но в реальной действительности возможны иные решения. Планы-сметы издержек составляются по центрам ответственности как лимит расходов на определенный период детализацией по статьям. На основе смет чаще всего контролируют издержки в производственных, обслуживающих, управленческих подразделениях при их относительной стабильности.

Это в основном косвенные издержки типа общепроизводственных, общехозяйственных и иных накладных расходов. По прямым издержкам определяют нормативную величину по каждому элементу, каждой статье на единицу продукции или на иной объемный показатель. При составлении планов смет, предназначенных для контроля накладных расходов, необходимы:

1. описание центров ответственности, назначение лиц, ответственных контроль издержек, имеющих право планировать и контролировать издержки каждого подразделения;
2. определение статей издержек (сметных статей), за которые несет ответственность конкретный руководитель;

3) применение таких методов составления сумм, какие руководитель подразделения может потратить по каждой статье сметы при любых обстоятельствах;

1. применение рабочего плана счетов аналитического управленческого учета, позволяющего получать информацию о фактических издержках по всем статьям, предусмотренным планами-сметами.

При составлении планов-смет участие руководителей подразделений - центров ответственности - является обязательным. Они должны нести ответственность за осознанный уровень издержек.

Системный подход к планированию требует создания сметного бюро или аналогичного подразделения для организации всей работы и обеспечения требований к ним высшего руководства организации.

Методика сметного планирования и контроля за исполнением сметы в лучшем варианте призвана обеспечить установление по конкретным лицам только тех расходов, за которые они несут ответственность в соответствии с назначением данного центра ответственности, а также возложить на них ответственность за те статьи сметы, которые они могут контролировать.

Жесткие сметы составляются по статьям, отражающим суммы издержек, которые могут быть израсходованы центром ответственности в данном отчетном периоде. В основном к ним относятся постоянные фиксированные издержки данного периода (например, заработная плата работников отдела, начисляемая по месячным окладам).

9. Система премирования по центрам ответственности

В целом по предприятию необходимо разработать гибкую систему премирования, в которой должны быть предусмотрены:

1. планируемая сумма прибыли, которую предполагается распределить в целом по предприятию;
2. коэффициенты распределения планируемой прибыли между центрами ответственности (общая сумма коэффициентов должна быть равной.1);
3. система коэффициентов распределения прибыли внутри центра ответственности (общий размер уровня вклада равен 1);
4. доля дополнительной прибыли, полученной по факту исполнения бюджета и направляемой на премирование;
5. система распределения дополнительной прибыли.

При формировании системы стимулирования по центрам ответственности необходимо помнить о моральных издержках: Чрезмерный контроль за снижением расходов со стороны менеджера центра ответственности может привести к снижению мотивации у рядовых сотрудников этого центра. Они начинают испытывать неудобства в повседневной работе, которые не покрывает даже планируемая сумма премии. Одной из важных задач управленческого учета является определение внутренних (трансфертных) цен для оценки выпуска в разрезе центра ответственности или сегмента деятельности. Трансфертное ценообразование представляет собой основу для методов измерения, оценки, контроля и стимулирования деятельности центров ответственности.

Трансфертная цена - это условная расчетная цена на продукцию (услуги) одного центра ответственности, передаваемую («продаваемую»), другому центру ответственности того же предприятия. Как показывает анализ существующих методик, независимо от варианта расчета трансфертной цены во внимание должны приниматься прежде всего следующие принципы:

1. трансфертная цена должна отражать цели предприятия и способствовать согласованию с ними тактических целей подразделений;
2. трансфертная цена должна поддерживать автономность центров ответственности (децентрализованное управление внутри предприятия);
3. эта цена должна быть побудительным мотивом к контролю затрат и обеспечивать гибкость в качестве финансового инструмента управления.

Трансфертные цены должны устанавливаться так, чтобы для каждого из центров можно было определить реальное значение не только расходов, но и прибыли, что в дальнейшем позволит сформировать развернутую информационную систему объективной щенки эффективности и выявления недостатков в деятельности предприятия.

Выбор того или иного метода определяется рядом факторов:

1. характером решаемых в результате трансфертного ценообразования задач;
2. степенью децентрализации организационной структуры предприятия;
3. состоянием рынка продуктов и услуг, на которые устанавливаются трансфертные цены.

10. Порядок проверки смет (бюджетов), центров затрат, ответственности и бюджетирования

Суть формирования бюджетов (смет) состоит в заключении бюджетов низшего уровня в бюджет высших уровней с получением бюджета (сметы) затрат по элементам по потребителям и предприятию вообще, в целях контроля средств и ресурсов, их поступления, расходования в соответствии с выработанной финансовой стратегией.

Бюджет (смета) может охватывать год, 5 лет, квартал, любой период времени, т.е. может быть как долговременным, так и разовым.

Центр ответственности - это структурно обособленное подразделение предприятия, возглавляемое руководителем, который отвечает за результаты работы. Центры ответственности совмещают в учетном процессе и центр возникновения затрат и ответственность руководителей. Центры затрат, и ответственности в системе бюджетирования составляют отчеты об исполнении бюджетов и полученных результатах.

Проверка смет (бюджетов), центров затрат, ответственности и в целом процесса бюджетирования состоит из:

1. анализа потребности в ТНЦ, запасах готовой продукции, изменений уровня потребности и запасов в рамках бюджетного периода в бюджете производства и запасов;

2) анализа влияния на процессы реализации рекламной деятельности, условий политики, конъюнктуры рынка и т.д.;

1. анализа динамики цен и роста или снижения затрат, причины изменений (в бюджете продаж);
2. анализа норм расходов по видам прямых затрат в течение периода бюджета, оценки доли материальных затрат в стоимости производимой продукции;
3. анализа уровня рентабельности, объемов производства, изменений в уровне получаемой прибыли в зависимости от изменений факторов, анализа сбалансированности, производства и реализации в бюджетном периоде;
4. анализа планируемых издержек в связи с изменениями объемов производства;
5. анализа планируемого уровня затрат на вспомогательные цехи и участки в бюджете вспомогательных цехов;

8) оценка изменения ставок переменных расходов;

1. анализа необходимого уровня затрат на продвижение товара на рынок, расходов по его транспортировке, упаковке, рекламе, маркетинг, расходов посредникам процесса реализации, заложенных в бюджете коммерческих издержек;

10) анализа постоянных затрат, заложенных в бюджете управленческих затрат, анализа их распределения по видам производственной деятельности;

1. анализа ожидаемой выручки, прибыли, рентабельности, изменений в соответствии с прошлыми периодами, резервов, фондов, оптимизации учетных процессов;

12) анализа источников поступлений и целей расходования денежных средств в разрезах деятельности предприятия;

13) анализа активов и пассивов организации.

**Лекция 7. Организация системы управленческого учета на предприятии**

С целью организации учета по местам возникновения затрат предприятия подразделяются на производственные элементы различной степени детализации, где осуществляется планирование, учет и контроль прямых и косвенных, расходов. При этом места возникновения затрат должны совпадать с центрами ответственности за затраты. Степень детализации, иерархичности мест возникновения затрат, также не регламентируется и должна определяться экономической целесообразностью и потребностями управления на данном конкретном предприятии.

Выбор способа деления предприятия на центры затрат и ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие принципы:

1. Центр затрат должен избираться с таких позиций, чтобы для каждого из них мог быть избран показатель для измерения объема деятельности и база для распределения косвенных расходов. Для каждого места возникновения издержек можно установить единицы измерения, на которые приходятся издержки (например, машино-час, норма времени). Такие единицы иначе называют базами распределения издержек. Очевидно, что они необходимы для обеспечения точности учета. Выбор правильной базы распределения тем легче, чем детальнее разделение предприятия на места возникновения издержек. Проще всего установить базы распределения издержек для подразделений, которые объединяют однородное оборудование или сходные рабочие места.
2. Зная технологические особенности и организацию производственного процесса (или исполнение функциональных обязанностей), в том или ином центре необходимо разрабатывать внутреннюю отчетность подразделения. Различия в выполняемых функциях отдельными подразделениями определяют состав и содержащие информации, включенной в состав этой отчетности. В зависимости от целей управления, отчетность может быть об экономических результатах, отчетность о персональной ответственности. Только совокупность этих видов отчетности представляет информационную систему предприятия. Отчетность может составляться по запросу, имея произвольный вид.

При этом перечень показателей не должен быть громоздким, концентрировать внимание руководства на небольшом количестве статей, по которым фактические показатели существенно отличаются от установленных.

3. На наш взгляд, в каждом центре должен быть ответственный за возникающие издержки производства. В сферу ответственности руководителя одновременно могут входить несколько мест возникновения затрат. Недопустимо, однако, чтобы за одно подразделение отвечали несколько человек (мастеров или начальников цехов). В этом случае ни один из них не будет ощущать ответственность за возникновение издержек.

При выделении мест возникновения издержек, центров затрат по принципу разграничения ответственности целесообразно опираться на уже существующую организационную структуру и использовать номенклатуру подразделений и участков предприятий.

1. Степень детализации объектов сбора затрат должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чересчур трудоемким, т.е. места возникновения издержек необходимо выделить таким образом, чтобы максимально упростить распределение, а соответственно и учет различных видов издержек по этим местам.
2. Желательно, чтобы для любого вида затрат на предприятии существовал такой центр, для которого данные затраты являются прямыми (непосредственно связанными с его работой). Такие затраты к такому центру относятся прямым путем, а распределение общехозяйственных затрат не учитывается.
3. Наличие разработанной номенклатуры с шифрами центров затрат даст возможность наглядно управлять потоками информации, гибко менять их состав с течением времени. Кроме того, использование такой номенклатуры в условиях применения компьютерных технологий является желательным элементом при автоматизированном расчете текущих результатов.

Деление предприятия на центры ответственности и классификация затрат в разрезе этих центров являются фундаментом для создания на предприятии системы управленческого учета, решая при этом задачи планирования, контроля, координации, а также выработку рекомендации для принятия управленческих решений.

Таким образом, в процессе учета затрат по местам их формирования допускается выделение на предприятии определенного количества центров возникновения затрат, чтобы добиться столь необходимых в ходе дальнейшего управления ясности и гласности в распределении затрат (принцип прозрачности), а также для того, чтобы идентифицировать затраты и результаты деятельности предприятия с уровнем ответственности его руководителя. В ходе учета затрат по местам их возникновения исчисляются значения не только затрат, но и общего объема произведенных услуг и финансовых результатов производственной деятельности подразделении, что дает картину продуктивности того или иного места возникновения затрат.

Объединение мест возникновения затрат в рамках иерархически более высокой структурной единицы позволяет дать обоснованную характеристику хода производственного процесса на новом уровне. Сказанное применимо ко всем уровням вплоть до получения совокупного финансового результата деятельности предприятия в целом. На основании этой выкладки можно представить всю контрольно-информационную систему предприятия (рис.1)

На основании подобного структурирования информационных потоков в бухгалтерии можно обосновать новую организационную структуру предприятия, которая предположительно будет выглядеть следующим образом, особые требования при подобной интеграции предъявляются к бухгалтерскому учету предприятия, что, как видно из рис. 1, является основным поставщиком

информации для администрации предприятия в целях принятия эффективных управленческих решений. Данный фактор резко увеличивает требования к организации бухгалтерского аппарата предприятия, с учетом его полномочий и обязанностей.



Рис. 1. Контрольно-информационная система в структуре управления

Формирование интегрированной системы финансового и управленческого учета выдвигает определенные требования не только к формируемой информации, но и к методике отражения этой информации на счетах управленческого учета и методики взаимодействия между финансовым и управленческим учетом на предприятии. Таким образом, в формируемом Плане счетов для управленческой бухгалтерии должно быть предусмотрено два класса счетов:

- счета издержек производства и обращения продукции и определения финансового результата от реализации продукции;

- переходные счета, обеспечивающие переход информации из системы управленческого учета в систему финансового учета и обратно.

В первую группу войдут следующие счета: счета издержек производства (в целом), издержки отчетного периода, прочие издержки, выпуск продукции, прибыль и убыток от реализации продукции.

Во вторую группу входит система счетов, на которые осуществляется переход из аналитической системы управленческого учета предприятия: счета расходов, счета доходов, счета расчетов, счета обязательств, счета имущества, счета капитала.

После формирования плана счетов управленческой бухгалтерии требуется методическое обеспечение информации управленческого учета, которое осуществляется при помощи системы бухгалтерских проводок, отражающей движение затрат и доходов в разрезе различных объектов учета предприятия.

Система организации управленческого учета по нормативам в отличие от системы учета прошлых затрат использует в качестве разделительного критерия нормативную базу, то есть комплекс норм трудовых, материальных, накладных расходов и прочих расходов, связанных с реализацией. Нормативные затраты определяются до начала процесса производства, поэтому их в какой-то мере можно назвать плановыми, поскольку они отражают планируемый уровень эффективности использования ресурсов. В отличие от сметных затрат, которые относятся ко всей деятельности центра затрат или отдельному производственному процессу, норма дает ту же информацию, но на уровне единицы продукции.

Если говорить об организации оперативного расчета затрат, то существуют два подхода к определению нормативных затрат. Согласно первому оценивается использование труда и материалов по фактическим данным прошлых периодов, второму - нормы должны быть установлены при помощи технического анализа. При техническом анализе подробно изучаются операции, связанные с производством каждой услуги.

Использование фактических данных не рекомендуется, так как возможно, что в установленные нормы будут включаться прошлые отклонения. Однако на практике такой подход широко распространен.

Поэтому задачей организации нормативного учета является недопущение, по возможности, использования фактических данных прошлых периодов для установления норм. Взамен их предлагается использовать данные о затратах, полученные посредством технического анализа.

Анализ отклонений - основной инструмент оценки деятельности центра затрат. Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления производством: появляется возможность в любой момент воздействовать на протекающие процессы, не дожидаясь окончания периода, на который были разработаны цели и критерии, отражающие их.

При определении нормативных затрат возникает проблема требований к нормам. Должны ли они отражать результаты деятельности в идеальных условиях работы или должны ориентировать производство на легко достижимые результаты. Как правило, нормы затрат подразделяются на три большие категории:

- основные нормы - остаются неизменными на протяжении длительных периодов

- идеальные нормы - отражают минимальные затраты;

- текущие достижимые нормы.

Основные нормы затрат обеспечивают базу для сравнения с фактическими затратами в течение ряда лет с целью установления тенденции эффективности за период. Идеальные нормы - это нормы, которые возможны в условиях самой эффективной деятельности на предприятии. Однако ни первые, ни вторые практически не используются в производственной деятельности по оперативному контролю издержек. Только текущие достижимые нормы затрат обеспечивают приемлемую базу измерения отклонений от цели, за достижение которой несут ответственность работники. Это нормы, которые реально можно достигнуть в своей деятельности и лучшая база, с которой могут сравниваться фактические затраты.

Идеальные нормы и текущие достижимые нормы должны быть одинаковым практически в любых обстоятельствах. Но иногда возникают ситуации, когда это не так, например, когда оборудование временно работает ниже уровня обычной производительности в течение нескольких недель до того, как неисправность может быть устранена. В такой ситуации идеальные нормы могут быть временно заменены на текущие нормативы. Но при этом главным назначением организации управленческого учета по принципу оперативной подачи информации остается способность анализировать расхождения между нормативными затратами с точки зрения как причины, так и ответственности.

Одно из преимуществ применения нормативного метода калькуляции издержек состоит в том, что он представляет собой хорошее средство для управления методом исключения, то есть важные отклонения от нормы при таком методе в интересах управления выдвигаются на первый план.

Используя нормативы, управленческий учет призван обеспечить расшифровку доходов, затрат, прибыли и, в конечном итоге, показателей рентабельности в разрезе организационных единиц предприятия, услуг, покупателей и заказчиков и др. Причем учет затрат по нормам может вестись в разрезе всего предприятия и по отдельным его подразделениям. Схема организации управленческого учета в порядке возрастания его детализации может включать учет по рынкам, по подразделениям, по продуктам, по типам сделок, по отдельной сделке. По мере продвижения к концу отчетного периода определяется сумма отклонений нормативных затрат от фактических, причины которых разнообразны.

Отчеты как таковые об общем отклонении малополезны руководству. Ему нужно сконцентрироваться на тех отклонениях, которые важны, и предпринять соответствующие действия для их устранения.

Приведенная схема отклонений (рис. 2) позволяет выявить не менее 12 различных отклонений себестоимости. На самом деле их может быть больше в зависимости от широты использования их на предприятии, применяющем всестороннюю систему расчета нормативных расходов. Фактически классификация отклонений представляет уровень детализации. Чем детальнее классификация, тем большее акцентируется внимание на определенных причинах разницы между тем, что планировали и тем, что произошло на самом деле.

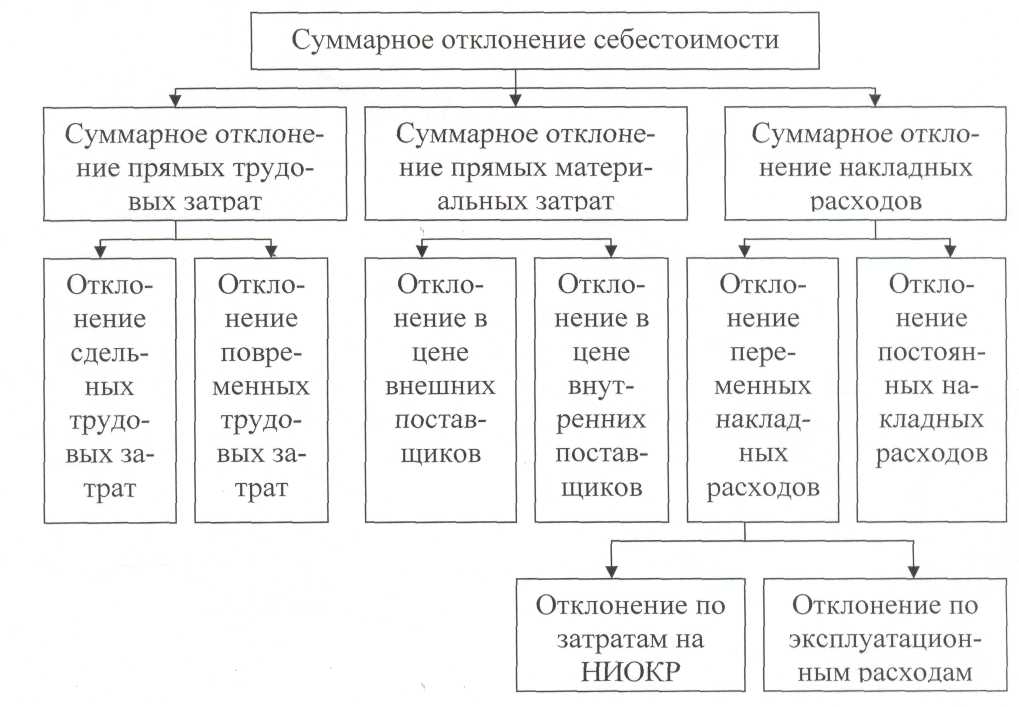


Рис.2. Классификация отклонений при формировании себестоимости продукции

Например, на верхнем уровне, по нашему мнению, должно быть установлено, что суммарное отклонение себестоимости было больше или меньше, чем запланированное. Это полезно знать, но более, важной была бы информация о том, почему разница возникла. Это могло бы быть из-за изменений в производственных или непроизводственных расходах или в обоих сразу по сравнению с первоначальной сметой. Ответ можно получить, проведя анализ на следующем, нижнем уровне в классификации, выявив:

1. какое влияние может оказать исключение или добавление определенной продукции на картину совокупной прибыли;
2. как реорганизовать отделы, которые образуют производственный центр, для извлечения максимального уровня прибыли и т. д.

Таким образом, после изложения основ построения системы управленческого учета остается добавить, что принципы построения оптимизационных моделей зависят от конечных целей предприятия, а также от желания и необходимости построения на предприятии сложных ситуаций, связанных с проблемой принятия решений, в логически стройную схему, доступную для детального анализа.

Только в условиях оптимального разграничения финансовой и управленческой бухгалтерии и, в то же время, оптимальной взаимосвязи информации, отражаемой на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии, затраты можно группировать, описывать и трактовать по-разному. Именно общие усилия и аналитические способности системы счетов и их взаимосвязь должны способствовать тому, чтобы конструкции всего учетного механизма на предприятии были построены логически, не дублировали друг друга и соответствовали бы практике применяемой на предприятии концепции учета затрат и результатов. Необходимо отметить, что принципы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности наших предприятий за последние годы максимально приближены к сложившейся практике формирования отчетности в развитых странах. Форма годового отчета практически полностью учла эти особенности. Для, полного перехода на международные стандарты отечественному бухгалтерскому учету недостает существенного момента: в связи с делением бухгалтерского учета по международным стандартам на финансовый и управленческий (производственный) учет возникает объективная потребность раздельного ведения счетов финансового и управленческого учета.

Несмотря на то, что бухгалтерский и производственный учет обеспечивает выполнение различных задач и выделяется на предприятии в самостоятельные отрасли, между этими двумя системами существует тесная взаимосвязь, которая должна проявляться документально, что присуще учету вообще.

Степень взаимосвязи между двумя системами учета может быть различной в зависимости от особенностей структуры плана счетов, применяемого на предприятии.

По форме связи управленческой и финансовой бухгалтерии различают интегрированную и автономную системы управленческого учета, которые в зарубежной практике имеют ряд модификаций. При первом варианте связь между финансовой и управленческой бухгалтериями осуществляется с помощью контрольных счетов, каковыми являются счета доходов и расходов. Их использование позволяет вести учет операций эксплуатационной и финансовой бухгалтерии раздельно. При этом учет расходов и доходов финансовой бухгалтерии ведется в обобщенных суммах (записываются лишь общие итоги оборотов или итоги за отдельные периоды времени), а точный (аналитический) учет расхода конкретных материальных затрат, заработной платы и прочих производственных издержек осуществляется в эксплуатационной бухгалтерии.

Контрольные счета при этой системе могут быть использованы двояко. В одном варианте счета эксплуатационной бухгалтерии могут иметь прямую корреспонденцию с контрольными счетами. Такой вариант именуется вариантом интеграции двух бухгалтерий, при котором основой формирования учетной информации является организация единой системы бухгалтерских счетов: на синтетических счетах формируется, главным образом, информация финансового учета, на аналитических счетах - управленческого.

При втором варианте, то есть в случае автономии управленческой бухгалтерии, ее взаимосвязь с финансовой бухгалтерией обеспечивается системой парных счетов одного и того же наименования, известных как счета-экраны или отраженные счета. По кредиту отраженных счетов расходов показывают дебетовые обороты счетов расходов финансовой бухгалтерии, по дебету отраженных счетов доходов - кредитовые обороты счетов доходов финансовой бухгалтерии.

Вариант автономии эксплуатационной бухгалтерии дает возможность по окончании отчетного периода составить в финансовой бухгалтерии счет финансовых результатов текущей деятельности путем списания на него сальдо счетов расходов и доходов. При варианте автономии эксплуатационной бухгалтерии от финансовой существует возможность сохранения коммерческой тайны подобных результатов эксплуатационной бухгалтерии от внешних пользователей. То есть, при втором варианте финансовый и управленческий учет функционируют, как две автономные системы.

Управленческая же бухгалтерия, регламентируемая только в части синтетических счетов, откроет возможности предприятиям в построении аналитических счетов, а также выборе системы проводок между ними. Игнорирование этих возможностей приведет к низкой оперативности нормирования результативной информации и соответственно к повышению аналитичности бухгалтерского учета; что во многих случаях нецелесообразно, так как только увеличит дублирование информации двух бухгалтерий.

Администрация предприятия сама решает вопросы о степени детализации учета издержек производства, о составе и сроках представления внутренней отчетности. С этой целью отображение различных видов затрат и поступлений также необходимо на разных счетах при осуществлении процедур учета. Для осуществления процедур производственного учета на предприятии должен быть разработан план счетов по видам издержек, местам возникновения и носителям затрат, структура которого определяется спецификой предприятия.

**Лекция 8. Развитие управленческого учета в практике российского учета.**

В экономической литературе существуют различные взгляды на систему бухгалтерского учета и взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом. Одна из важнейших задач руководителя любого предприятия - с максимальной отдачей использовать имеющиеся в его распоряжении ресурсы. Для этого необходима информация о наличии таких ресурсов. Стандартный бухгалтерский учет такой информации не дает. Поэтому в середине XX века развитие рыночной экономики в индустриально-развитых странах выявило необходимость дополнения бухгалтерского (финансового) учета управленческим учетом.

Таким образом, единая система бухгалтерского учета стала включать финансовый и управленческий учет. В конце 40-х и начале 50-х гг. ХХв. в странах с развитой рыночной экономикой произошли значительные изменения в области бухгалтерского учета. Прежде всего, бухгалтерский учет стал не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, но и превратился в участника и исполнителя управленческой политики фирм. Появились дополнительные функции по сбору и обобщению информации для группы лиц, принимающих хозяйственные решения по формированию и сохранению справочной информации разного назначения в целях планирования, прогноза, принятия решений, контроля.

Бухгалтерский учет становится оперативным и аналитическим. Большое внимание бухгалтеров уделяется учету затрат на производство, учету фактического объема производства, оценке выполнения производственных программ не только всего предприятия, но и его подразделений. В условиях концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, инфляции, значительного роста масштабов производственных издержек, создания и функционирования транснациональных корпораций традиционные методы учета перестали соответствовать требованиям управления.

Принцип эффективности предопределил необходимость появления управленческого учета. Постепенно в разных странах термин «производственный учет» был заменен на «управленческий учет». Однако это было не просто изменение в терминологии, но и большая организационная и методологическая перестройка системы бухгалтерского учета. Он разделился на две отрасли учета - финансовый и управленческий. Калькуляционный учет в то время заключался в составлении предварительных смет; определении затрат на конкретную дату; разработке механизма контроля за издержками и их изменениями; выявлении положительных и отрицательных отклонений от ранее составленных смет; проведении оперативного анализа, выявлении отклонений и регулировании издержек производства.

Изменившимся производственным отношениям должен был соответствовать новый подход к организации бухгалтерского учета и его составных частей. Прежде всего, видоизменились цели управления, и отсюда изменились требования к калькуляционному учету. Требовалась калькуляция:

-по центрам ответственности - для контроля за соблюдением технологических процессов и деятельностью подразделений, в которых они происходят;

-по наименованиям изделий - для исчисления полных издержек и цен на изделия;

-по видам продукции - для расчета частичных издержек и контроля за инвестициями.

Таким образом, разные виды себестоимости необходимы для различных целей управления. Все это привело к созданию внутренней производственной бухгалтерии, которая была организована по децентрализованному принципу.

Под децентрализацией управленческого учета понимают создание информационной системы предприятия с детально проработанными формами и методами коммуникационной связи между подразделениями; обеспечение оперативности сбора и обработки информации; текущее планирование деятельности структурных подразделений; оперативный контроль за уровнем расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

В дальнейшем развитие и совершенствование управленческого учета проходили в рамках национальных систем бухгалтерского учета разных стран. Развитие западного учета характеризуется общими тенденциями и специфическими чертами.

Основные методы управленческого учета в России и за рубежом. Данные, полученные в системе счетов управленческого учета, должны обеспечивать сопоставимость затрат предприятия и результатов его производственно-коммерческой деятельности.

В нашей стране для получения учетных данных, обеспечивающих сопоставимость выручки от продаж продукции, товаров, работ, услуг и осуществленных затрат, широко используется так называемый метод «издержек на оборот». Этот метод основан на том, что часть издержек предприятия на приобретение материально-технических ресурсов, потребленных в течение отчетного периода и относящихся к незавершенному производству и остаткам нереализованной продукции, учитывается в национальной системе бухгалтерских счетов, т.е. на балансовых счетах учета затрат. В международной практике при этом методе управленческих затрат, а также запасов нереализованной продукции ведется не на балансовых, а на внебалансовых счетах.

Вместе с тем за рубежом широко распространен так называемый метод учета «совокупных затрат». Он организован в системе обособленных управленческих счетов, записи на которых осуществляются вне балансовых счетов. На них списываются необходимые обороты, равные алгебраической сумме изменений бухгалтерского сальдо за отчетный период по счетам учета затрат и остатков нереализованной продукции (товаров, работ и услуг).

Отечественная система счетов управленческого учета будет развиваться и дальше, хотя бы потому, что система бухгалтерского учета продолжает реформироваться. В инструкции по применению плана счетов говорится: «Группировка затрат по местам возникновения и другим признакам, а также калькуляционный учет могут осуществляться в отдельной системе счетов, состав и методика использования которой устанавливается предприятием, исходя из особенностей производственной деятельности, структуры, организации управления». Эта учетная методология позволяла предприятиям, во-первых, в рамках выбранной на отчетный период учетной политики принимать свой вариант учета в широком смысле, самостоятельно определяя многие его аспекты, а во-вторых, обуславливает предметную возможность и необходимость дальнейших научных изысканий в области управленческого учета, контроллинга, создания других систем управления предприятием на базе опыта Запада, с одной стороны, и богатых отечественных национальных традиций и культур, с другой.

Учетная методология в 1992-1994гг. предоставляла принципиальную возможность использования элементов западной системы «директ-костинг», суть которой заключается в раздельном учете прямых (переменных, производственных) и периодических (постоянных) затрат и калькулирования неполной (ограниченной) себестоимости.

Выделяют две особенности, два преимущества «директ-костинга»: снижение трудоемкости, упрощение учета и дополнительные аналитические возможности посредством иного подхода к калькулированию. Первая особенность обеспечивает реальные преимущества в организации учета на малых предприятиях. Вторая особенность, которая при практической реализации системы «директ-костинг» как бы исключает первую, - это создание самостоятельной системы управленческого учета, необходимой в условиях рынка, на средних, крупных предприятиях, со сложной внутренней структурой, крупносерийным и массовым типом производства, т.е. создание внутренней системы управления себестоимостью, что само по себе достаточно дорого и под силу только мощным и, с финансовой точки зрения, устойчивым предприятиям.

Отечественный учет, обслуживающий прежде интересы централизованно управлявшейся экономики, представлял собой и до сих пор, в основном, представляет калькуляционный учет, т.е. одной из целей традиционного отечественного бухгалтерского учета было составление точных калькуляций. При этом точность определялась, в основном, полнотой включения всех издержек отчетного периода в калькуляцию.

Проблема адаптации управленческого учета в России заключается в том, чтобы переориентировать отечественную теорию и накопленный практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка. Другой задачей при формировании концепции отечественного управленческого учета является создание и освоение на практике новых, нетрадиционных, систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

Новыми для отечественной практики являются некоторые элементы систем управления, такие как «директ-костинг», ее учетные, аналитические и управленческие возможности. Таким образом, одной из предпосылок становления российского управленческого учета является теоретическая предпосылка: изучение, освоение и переосмысление богатого наследия отечественной учетно-аналитической и экономической школы, с одной стороны, и изучение, применение и освоение западных теорий и методов управления, с другой.

Только законодательное обеспечение предоставляемой предприятиям экономической свободы в рамках принятого налогового законодательства станет фактором, стимулирующим тенденции совершенствования систем управления предприятиями в условиях рыночной экономики, создания систем отечественного управленческого учета.

Переход к рыночным отношениям по-иному определил место предприятия в экономике. Эффективность его работы во многом стала зависеть от управленческой деятельности, обеспечивающей реальную экономическую самостоятельность предприятия, его конкурентоспособность и стоимостное положение на рынке. Она потребовала другого подхода и организации информационной системы. Ежедневно для руководителей всех уровней необходим значительный объем оперативной информации, который в силу своей специфики не может представить бухгалтерский (финансовый) учет.

Управленческий учет выступает составной частью информационной системы предприятия. Его можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций. Управленческий учет представляет собой одновременно и систему управления организацией и функционирует параллельно с системой финансового учета.

Бухгалтерский управленческий учет - это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятия. Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность организации и ее отдельных подразделений (сегментов), называемых центрами ответственности.

Эффективность управления производственной деятельностью обеспечивается информацией о деятельности структурных подразделений, служб, отделов предприятия. Управленческий учет формирует такую информацию для руководителей разных уровней управления внутри предприятия с целью принятия ими правильных управленческих решений. Содержание управленческого учета определяется целями управления, оно может быть изменено по решению администрации в зависимости от интересов и целей, поставленных перед руководителями внутренних подразделений.

Становление управленческого учета произошло от калькуляционного учета, и поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах.

Установлению сущности управленческого учета способствует рассмотрение совокупности признаков, характеризующих его как целостную информационно-контрольную систему предприятия; непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Выделяют два подхода к пониманию сущности «бухгалтерского управленческого учета». Первый связан с management accounting, второй - с европейским «контроллинг» (Германия) [4].

В соответствии с первым термином основной задачей любой учетной деятельности является обеспечение управленческого персонала предприятия своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений. Это означает, что деятельность по учету неразрывно связана с управлением предприятием в целом и отдельными его частями. Поэтому management accounting может быть переведен как организация учета, исходя из потребностей управления. При таком подходе управленческий учет - не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система бюджетирования, система оценки деятельности подразделений. В целом, это в большей степени управленческие, чем бухгалтерские технологии.

В соответствии со вторым понятием управленческий учет рассматривается как система сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, т.е. это расширенная система организации учета для целей контроля за деятельностью предприятия.

В узком смысле под управленческим учетом можно понимать учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью предприятия.

В российской практике чаще управленческий учет рассматривается в широком смысле (в соответствии с термином management accounting) как система, которая в рамках одной организации обеспечивает управленческий персонал информацией, используемой для планирования, управления и контроля над деятельностью организации.

Таким образом, сущность управленческого учета можно определить как интегрированную систему учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

К настоящему времени сложилась система нормативного регулирования бухгалтерского учета. Иерархия нормативных документов определена Законом РФ «О бухгалтерском учете» и представлена тремя уровнями [11].

1. Гражданский кодекс РФ (ч. 1 и 2); Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете». Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и нормативные акты Правительства РФ.

2. Документы данного уровня призваны обеспечивать единообразное ведение учета хозяйственных операций организаций, своевременное составление и представление заинтересованным пользователям сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций, их обязательствах, доходах и расходах.

1. Нормативные акты, методические указания и рекомендации, в основном Министерства финансов РФ. На этом же уровне нормативного регулирования находится План счетов бухгалтерского учета с инструкцией по его применению.
2. Особое место среди документов второго уровня занимают положения по отдельным вопросам имущества, обязательств, капитала, определяющие единообразный подход к подлежащим отражению в бухгалтерском учете фактам и явлениям, обязательный для всех предприятий и организаций независимо от форм собственности. Это национальные российские бухгалтерские стандарты - положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). Общепринятые правила бухгалтерского учета, определенные документами второго уровня, реализуются предприятием при разработке им учетной политики.
3. Документы организаций, разрабатываемые ими при формировании учетной политики.

Учетная политика предприятия является своеобразным фундаментом производственного учета на предприятии, а производственный учет - важнейшим элементом управленческого учета. Правила формирования учетной политики организации определены ПБУ 1/98. В соответствии с ПБУ 5/01 организациям предоставлена возможность выбора одного из методов оценки материалов, израсходованных в производственном процессе, ЛИФО, ФИФО, средней.

В учетной политике описываются методы оценки приобретенных материалов - по фактической себестоимости или по учетным ценам; методы оценки готовой продукции - по фактической полной или неполной производственной себестоимости или по нормативным затратам. Использование плановой, или нормативной, себестоимости для оценки готовой продукции является одним из элементов системы «стандарт - кост», весьма популярной в западном управленческом учете.

В учетной политике фиксируются перечень и порядок создания резервов предстоящих расходов и платежей, учета и финансирования ремонта основных средств.

Очевидно, что все эти вопросы являются прерогативой управленческого учета, так как напрямую связаны с производственным учетом и калькулированием себестоимости продукции. ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» имеет непосредственное отношение к вопросам составления сегментарной отчетности, что также является конечной целью бухгалтерского управленческого учета. Также в учетной политике организации описывается метод распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции.

Выбор метода распределения косвенных расходов является одним из принципов калькулирования - основы бухгалтерского управленческого учета. Таким образом, в российском законодательстве сегодня отсутствуют какие-либо преграды для развития бухгалтерского управленческого учета.

**Лекция 9 . Принятие управленческих решений.**

1. Понятие управленческого решения.

2. Подготовка управленческих решений.

3. Принятие решений о капиталовложениях.

4. Принятие решений по производству новой продукции.

1. Понятие управленческого решения

Управленческое решение – результат анализа, прогнозирования, оптимизации, экономического обоснования и выбора альтернативы. В организации менеджерами различных уровней постоянно принимаются какие-либо решения, связанные с управлением подразделениями организации или управлением бизнесом. Управленческие решения, с одной стороны, предшествуют управленческому воздействию, а с другой выступают как процесс, включающий анализ ситуации в управляемой системе и разработку мер для ее целесообразного изменения. В этом качестве принятие решения выступает уже как предмет труда, который требует организации и управления, и это та основная форма управленческой деятельности, в которой выражается содержание труда руководителя. Принятие оптимального решения является основной предпосылкой обеспечения конкурентоспособности продукции и организации на рынке.

Можно выделить группы взаимосвязанных процессов:

1) принятие (подготовка) управленческого решения;

1. выполнение принятого решения;
2. контроль за результатами выполнения решения;
3. сбор информации для последующих решений.

Управленческий учет непосредственно участвует в первом, третьем и четвертом процессах.

Принятие решения - это процесс выбора курса действий из двух или более альтернатив в ходе достижения поставленной цели. Процесс подготовки и реализации управленческих решений можно представить в виде набора операций, которые подразделяются на процедуры, т.е. это конкретные действия, необходимые для достижения поставленных целей и задач в данный момент управления.

Процессы принятия, выполнения и мониторинга управленческого решения можно представить в виде таких операций, как:

1. выявление проблемы, постановка цели и задач;
2. поиск информации об альтернативных курсах (вариантах) действий; обработка информации;
3. выбор оптимального курса действий из альтернативных вариантов;
4. осуществление выбранного варианта;
5. контроль (мониторинг) за выполнением решения и полученными результатами;
6. сравнение полученных и планируемых результатов;
7. корректировка действий, направленных на приведение в соответствие фактических результатов с запланированной моделью;
8. сбор информации для последующих решений.

В самом общем виде можно выделить требования к принятию решения: оно должно принести эффект; поставленная цель должна быть достижимой; должно обеспечивать достижение цели с наименьшими затратами; должно своевременно достичь управляемого объекта и быть реализовано; должно оказывать воздействие на управляемый объект до тех пор, пока существуют объективные факторы, его породившие; должно быть обеспечено всеми необходимыми ресурсами для его претворения в жизнь.

2. Подготовка управленческих решений

Среди возможных подходов к подготовке информационных пакетов для руководителей разных уровней наиболее распространен маржинальный подход, получивший широкое развитие в мире с середины хх в. Он подчеркивает важность релевантных (существенных) затрат, что является одним из критериев разумности будущего решения. В связи с развитием в последние два десятилетия хх в. стратегического управленческого учета, оперирующего полными затратами, роль маржинального подхода теоретически снижается. Однако на практике он продолжает оставаться наиболее популярным.

Использование механизма альтернативных (условных.) затрат и инкрементальных (дополнительных) затрат и доходов позволяет очистить информацию для менеджеров от излишней, повысить ее релевантность.

Маржинальный подход основывается на информации о переменных затратах; постоянные расходы считаются нерелевантными для принятия управленческих решений и показываются обособлено либо исключаются. Он оперирует такими показателями, как:

1. общая сумма переменных затрат на какой либо объем;
2. удельные переменные затраты;
3. маржинальный доход (общая сумма);
4. удельный маржинальный Д0ХОД;
5. уровень, маржинального дохода.

Маржинальный доход - разница между выручкой и переменными затратами. Удельный

маржинальный доход рассчитывается на единицу продукции, услуг, лимитирующего фактора и др.

Маржинальный доход лежит в основе многих групп управленческих решений:

1. в основе принятия заказа по цене, не превышающей себестоимость, при наличии свободных мощностей. При традиционном подходе менеджер может быть введен в заблуждение полной себестоимостью единицы продукции, которая несет в себе элемент постоянных расходов. В кратко срочным периоде при принятии оперативных (в ряде случаев тактических) решений если заказ возвращает переменные расходы и покрывает часть постоянных расходов, то он вносит вклад в общую прибыль организации и должен быть принят;

2) при выборе альтернатив продуктовой программы, при обсуждении вопросов изменения цены и др.;

1. при определении объема на основе анализа его соотношения с прибылью и затратами. Можно легко вычислить объем продаж, необходимый для обеспечения запланированной прибыли, разделив сумму постоянных расходов и ожидаемой прибыли на удельный маржинальный доход.

Уровень маржинального дохода равен отношению маржинального дохода к объему продаж. Если в основу расчета показателя положены удельные величины, то он рассчитывается как отношение переменных расходов на единицу к цене. Уровень маржинального дохода показывает доходность того или иного объекта. Он помогает менеджерам, например, при выборе производственной программы.

3. Принятие решений о капиталовложениях

В основе принятия управленческих решений по капитальным вложениям могут лежать следующие причины: обновление имеющейся материально-технической базы; наращивание объемов производственной деятельности; освоение новых видов деятельности.

Основой оценок является определение и соотношение затрат и результатов от осуществления инвестиционного проекта. Общим критерием эффективности инвестиционного проекта является уровень прибыли, полученной на вложенный капитал. При этом под прибыльностью (доходностью) понимается не просто прирост капитала, а такой темп его роста, который полностью компенсирует общее изменение покупательной способности денег в течение рассматриваемого периода, обеспечивает минимальный уровень доходности и покрывает риск инвестора, связанный с осуществлением проекта.

Для оценки эффективности капвложений используют ряд показателей, рассчитываемых статическими и динамическими методами.

К статическим методам оценки эффективности инвестиций можно отнести расчет срока окупаемости и нормы прибыли.

Срок окупаемости инвестиций - расчетный период возмещения первоначальных вложений за счет прибыли от проектной деятельности.

Простая норма прибыли - коэффициент, рассчитываемый аналогично рентабельности капитала. Он показывает, какая часть инвестиционных затрат возмещается в виде прибыли в течение одного интервала планирования. Сравнивая рассчитанную величину нормы прибыли с минимальным или средним уровнем доходности, инвестор может прийти к заключению о целесообразности дальнейшего анализа инвестиционного проекта.

Динамические методы оценки эффективности базируются на принципах дисконтирования, которые дают возможность избавиться от основного недостатка статических методов - невозможности учета ценности будущих денежных поступлений по отношению к текущему периоду.

Чистая текущая стоимость - разность между приведенной к текущему моменту суммой поступлений от реализации проекта и суммой инвестиционных и других дисконтированных затрат, возникающих в ходе реализации проекта.

Индекс прибыльности - относительная прибыльность проекта (или дисконтированная стоимость денежных поступлений от проекта) в расчете на одну единицу вложений.

Если индекс прибыльности больше 1, то проект привлекателен. Этот метод можно использовать для ранжирования проектов с различными затратами.

Внутренняя норма рентабельности проекта - такая величина ставки процента, при которой чистая приведенная стоимость проекта будет равна 0, т.е. приведенная стоимость ожидаемых притоков денежных средств равна приведенной стоимости оттоков.

4. Принятие решений по производству новой продукции

Новым называют продукт, который обладает новыми свойствами и добавляется к существующему ассортименту. Изделия могут быть абсолютно новыми или состоят из комбинаций новых приспособлений и механизмов без изменения самого продукта, Принятие решений по производству новой продукции опирается на процедуры принятия решения по инвестициям, осуществляется на высшем уровне управления предприятием.

Процесс инноваций можно подразделить на шесть этапов.

1. Сбор и систематизация информации о технологических изменениях на рынке, нововведениях, поступающих из отделов НИОКР, маркетинговых подразделений и т.д.

2. Отбор информации, касающейся идей нового продукта, определение возможностей их практической реализации, выявление общности и различий в технологии новых и старых продуктов, соответствие новой продукции специализации предприятия и т.д.

3. Анализ экономической эффективности нового продукта, который проводится вместе с разработкой программы маркетинга.

4. Организация производства нового продукта планирование объема производства нового изделия, создание образца, проведение технических испытаний, разработка наименования, товарного знака, оформления, упаковки, маркировки.

5. Исследования на ограниченном рынке относительно цены на продукт и других коммерческих условий в течение 3 месяцев; выбор оптимальных каналов реализации, средств и методов рекламы.

6. Принятие решения о запуске нового продукта в производство на основе расчетов объема продаж, рентабельности продукции, степени удовлетворения спроса и предложения, стабильности связей с покупателями; производственных мощностей, ресурсов, квалификационного состава персонала; предполагаемых результатов по прибыли или убыткам на расчетный период.

В качестве важнейших критериев принятия решения используются оценка влияния внедрения нового продукта на объем реализации в целом по предприятию и объем реализации других изделий, а также оценка времени окупаемости затрат на разработку, производство, сбыт, рекламу.

Успех продукта во многом гарантирован установлением цены на продукт. Основным критерием определения цены на продукт выступает цена на старый или аналогичный продукт на рынке. Кроме того, для установления и расчета цены на новый продукт используются коэффициенты расходов и прибыли, точка реализации и графики безубыточности продукта. При наличии ряда проектов крупные предприятия делают инвестиции сразу в несколько, а при последующей проверке продуктов производят их отбор. Для установления соответствия цены и стоимости, продукта предусматриваются специальные формы отчетов, которые дополняют бухгалтерские отчеты.

**Лекция 10 Анализ в управленческой деятельности**

1 Роль и значение анализа в управленческом учете

2. Управленческий учет как информационная база экономического анализа.

3. Анализ зависимости «затраты - объем производства - прибыль».

4. Анализ безубыточности.

1 Роль и значение анализа в управленческом учете

Экономический анализ может рассматриваться с различных точек зрения:

1. как метод познания экономических процессов и явлений;
2. как наука, т.е. система определенных знаний;
3. как самостоятельная функция в системе управления организа­цией;
4. как процесс сбора и обработки экономической информации в ходе принятия управленческих решений и т.д.  
   Основными задачами экономического анализа в системе управления организацией являются:
5. оценка хозяйственной ситуации;
6. выявление факторов и причин достигнутого состояния;
7. подготовка и обоснование принимаемых управленческих решений;
8. выявление и мобилизация резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности.

Результаты анализа способствуют росту осведомленности админи­страции организации и других пользователей экономической информа­ции—субъектов анализа — о состоянии интересующих их объектов. Цели субъектов анализа могут быть различными, но главная — получение небольшого числа ключевых показателей, позволяющих дать точную оценку текущего состояния объекта и перспектив его развития.

Экономический анализ относится к специфическим функциям уп­равления.

По содержанию процесса управления выделяют: перспективный (прогнозный, предварительный) анализ; оперативный анализ; теку­щий (ретроспективный) анализ по итогам деятельности за тот или иной период. Такая классификация соответствует содержанию основ­ных функций, отражающих временные этапы управления:

1. Этап предварительного управления (функция планирования).
2. Этап оперативного управления (функция организации управления).
3. Заключительный этап управления (функция контроля).

Виды экономического анализа классифицируют, кроме того:

1. по субъектам, т.е. кто проводит анализ (руководство и экономические службы, собственники и органы хозяйственного управления, поставщики, покупатели, аудиторские фирмы, кредитные финансовые органы);
2. по периодичности (периодический годовой, квартальный, месячный, декадный, каждодневный, сменный и разовый, непериодичес­кий) проведения;
3. по содержанию и полноте изучаемых вопросов (полный анализ всей хозяйственной деятельности, локальный анализ деятельности подразделений, тематический анализ отдельных вопросов экономики);
4. по методам изучения объекта (комплексный, системный, функционально-стоимостной, сравнительный, сплошной и выборочный, кор­реляционный и т.д.);
5. по степени привлечения технических средств для автоматиза­ции сбора и обработки информации (компьютерный, автоматизированный и т.д.)

Важное значение имеет принцип классификации по субъектам уп­равления, т.е. по субъектам управляющей системы. В зависимости от интересов управляющего органа аспект анализа может быть смещен в сторону каких-либо подсистем хозяйствен­ной деятельности; отсюда выделяют технико-экономический анализ (которым занимаются технические службы управления); социально-эко­номический анализ (его проводят экономические службы управления, статистические органы, социологические лаборатории и др.); экономико-правовой анализ (это дело юридических служб); экономико-экологи­ческий анализ (им занимаются органы охраны окружающей среды).

Комплексный экономический анализ предусматривает изучение не только экономической стороны производства, но и технической его сто­роны, а также социальных и природных условий и их взаимосвязей с про­изводством.

Информационная база, цель и этапы управленческого анализа эффективности хозяйственной деятельности

Эффективность хозяйственной деятельности измеряется одним из двух способов, отражающих результативность работы организации от­носительно либо величины авансированных ресурсов, либо величины их потребления (затрат) в процессе производства:

эффективность авансированных ресурсов = продукция/авансированные ресурсы;

эффективность потребленных ресурсов = продукция/потребленные ресурсы (затраты).

Соотношение между динамикой продукции и динамикой ресурсов (затрат) определяет характер экономического роста. Экономический рост производства может быть достигнут как экстенсивным, так и интен­сивным способом. Превышение темпов роста производства продукции над темпами роста ресурсов или затрат свидетельствует об интенсивности экономи­ческого роста.

Экономический анализ эффективности проводят в три этапа.

1. Дают обобщающую характеристику и делают предварительную оценку работы организации на основе важнейших показателей эк­спресс-анализа.
2. Изучают влияние важнейших факторов и показателей, выбран­ных для анализа, на конечные результаты.
3. Обобщают результаты аналитического исследования, уточняют оценку работы организации и подсчитывают выявленные резервы.

Необходимое информационное обеспечение определяется зада­чами и содержанием анализа. Так, финансово-экономический ана­лиз базируется на показателях месячной, квартальной и годовой бухгалтерской и ста­тистической отчетности. Технико-экономический управленческий анализ опирается на производственно-технические показатели, характеризующие потребле­ние материалов и топлива (например, нормы расхода), состав, техническое состояние и использование производственного оборудования и мощностей, т.е. на сведения, по­ступающие от технических служб.

Информационная база комплексного анализа производственно-хозяйственной деятельности организации включает в себя:

- законодательные и нормативные акты;

- планово-нормативную документацию (бизнес-планы, лимиты, нормативы);

- бухгалтерскую отчетность;

- статистическую отчетность;

- акты ревизий и проверок внутренних финансовых органов.

Следует проверить достоверность материалов, привлекаемых для анализа. Это делают, сопоставляя аналогичные данные, содержащиеся в различных источниках (плановых, отчетных формах) или путем документальной ревизии.

После такой проверки проводят аналитическую обработку инфор­мации: группируют и обобщают показатели, сопоставляют расчетные аналитические формулы и т.д. Обработанные данные обычно представ­ляют в виде аналитических таблиц.

Окончательно результаты анализа оформляют в виде аналитиче­ских записок, в которые входят текстовая часть и необходимые таблицы. Важнейшие выводы, вытекающие из анализа таблиц, и их логическое ос­мысление составляют содержание текстовой части. В заключительной ча­сти записок дают главные выводы по результатам анализа, предложения и намечают мероприятия для улучшения деятельности организации. Неред­ко в аналитической записке приводят реестр резервов и потерь.

Цели общей оценки эффективности по важнейшим экономиче­ским показателям:

1. оценить динамику показателей, определяющих основные результаты деятельности организации;
2. оценить обоснованность и сбалансированность принятого плана, конечные результаты его выполнения;
3. сравнить результаты, достигнутые в отчетном году, с соответствующими показателями предыдущих лет и базового года;
4. выявить резервы роста эффективности.

2. Управленческий учет как информационная база экономического анализа

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику, то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является ОДНИМ из ОСНОВНЫХ условий, позволяющих руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важнейших целей управленческого учета.

Под управленческим учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления. Целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы в организации. Это вместе с тем является важнейшей предпосылкой функционирования управленческого учета. Другой предпосылкой является разработка необходимой системы показателей для управленческого учета и внутренних форм отчетности.

Основная цель управленческого учета формирование оперативной информации о деятельности торговой компании для внутренних пользователей, т.е. для собственников компании и ее управляющих (менеджеров), которая поможет им в принятии решений, контроле, планировании и регулировании управленческой деятельности.

Использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления организацией, создает реальные возможности для его оптимизации. При внедрении системы. управленческого учета, необходимо определить цели, которые при этом должны решаться; подготовить и принять управленческие решения; установить уровень ответственности отдельных работников; произвести текущий и последующий контроль за исполнением решений, учет полученных результатов, анализ отклонений; совершенствовать текущий и' последующий контроль. Решение всех этих задач обеспечивает наиболее оптимальную систему принятия и реализации соответствующих управленческих решений.

При постановке системы управленческого учета, как правило, решаются следующие важнейшие задачи:

1. формирование полной себестоимости и на ее основе определение прибыли, что обеспечивает ведение рационального учета и контроль за уровнем затрат;
2. формирование сокращенной себестоимости, на основе· которой исчисляется маржинальный доход, что в большей степени создает условия для подготовки управленческих решений благодаря возможностям показателя маржинального дохода.

3. Анализ зависимости «затраты - объем производства - прибыль»

Анализ зависимости «затраты - объем производства - прибыль» (анализ безубыточности) анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки, объема производства и прибыли. Он является инструментом планирования и контроля. Эти взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, что позволяет менеджеру использовать данный инструмент при краткосрочном планировании и оценке альтернатив. С помощью анализа зависимости «затраты - объем производства - прибыль» определятся точка равновесного объема продаж - финансовый рубеж, на котором выручка от реализации в точности соответствует величине суммарных затрат. Для анализа зависимости "затраты - объем производства - прибыль» используется формула:

Р == SUM 3ПåÐ + Зпост + Пр,

где Р- реализация в стоимостном выражении; SUM Зпер - суммарные переменные затраты;

Зпост - постоянные затраты;

Пр - прибыль.

Критическую точку (точку безубыточности) можно представить также путем перехода к натуральным единицам измерения. Для этого введем дополнительные обозначения: q - объем реализации в натуральном выражении; qкрит - критический объем продаж в натуральных единицах; р - цена единицы продукции; Зпер - переменные затраты на единицу продукции.

Таким образом:

Р= р х q; SUM Зпер = Зпер х q.

В точке безубыточности прибыль равна нулю:

р х qкрит = 3пер х qкрит + Зпост

Преобразуя предыдущую формулу, имеем: qкрит = Зпост / (р - Зпер)·

Продолжая аналитические расчеты, можно вычислить:

1) критический уровень постоянных затрат:

Р =Зпост + SUM Зпер откуда:

3пост. Крит = Р - SUM 3пер = рq - SUM Зпер х q = q(р - Зпер);

2) критическую, продажную цену:

Крит.р = Зпост / q + Зпер

Уровень минимального маржинального дохода. Маржинальный доход - это финансовый показатель, представляющий собой разницу между выручкой от реализации (продажи) и величиной переменных затрат, связанных с суммой продаж (или минимальный уровень рентабельности как отношение маржинального дохода "выручке), если известны величина постоянных расходов и ожидаемая величина выручки:

МД в % к выручке = Эпост / Р х 100 %.

Продолжением процесса нахождения точки безубыточности является планирование прибыли. Для определения объема реализации, при котором возможно получение необходимой прибыли:

qплан = (Зпост + ПРnлан) / (р - Зпер)

где Прплан. - необходимая предприятию прибыль.

4. Анализ безубыточности

Анализ безубыточности проводят в алгебраической и графической форме:

Математический метод (метод уравнения).

Введем условные обозначения: S - выручка; р - цена; Q - объем реализации;

v- переменные затраты на единицу продукции; V - совокупные переменные затраты;

F - совокупные постоянные затраты; I- прибыль.

Исходные формулы:

S = рQ; V= vQ; F= const. S-V-F=/, или pQ-vQ-F=/.

На основании этой модели можно рассчитать ряд аналитических показателей, помогающих руководителю в принятии решений: маржинальную прибыль, коэффициент выручки, точку безубыточности, силу операционного рычага, кромку безопасности, запас финансовой прочности.

Маржинальная прибыль - это разность между выручкой и переменными затратами:

M=S-V.

Коэффициент выручки (Квыр) показывает, какой процент выручки составляет маржинальная прибыль. Он может рассчитываться либо в процентах, либо в удельных долях:

Kвыр = (S - V) / S= (Р - v) / Р

Коэффициент выручки показывает прирост прибыли предприятия в абсолютном выражении при увеличении выручки на 1 руб.:

Квыр = 1/ S,

где /- изменение прибыли, руб.; S - изменение выручки, руб.

Точка безубыточности - это объем выпуска, при котором прибыль предприятия равна нулю, Т.е. объем, при котором выручка равна суммарным затратам. Иногда ее называют также критическим объемом: ниже этого объема производство становится нерентабельным.

Q\* = Fp / (р - v), где Q\* - точка безубыточности.

Критический объем производства и реализации продукции можно рассчитать и в стоимостном выражении. Экономический смысл этого показателя выручка, при которой прибыль предприятия равна но: если фактическая выручка предприятия больше критического значения, оно получает прибыль, в противном случае возникает убыток.

S\* = Fp / (р - v) = F / Квыр = Qр,

где S\* - критический объем производства и реализации продукции.

Точка закрытия предприятия - это объем выпуска при котором выручка равна постоянным затратам:

Q\*\* = F / р, где Q\*\* - точка закрытия.

. Аналитический показатель, предназначенный ДЛЯ оценки риска, - ((кромка безопасности)): это разность между фактическим и критическим объемами (QФ) выпуска и реализации:

Кб= Qф -Q\*.